

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

LES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX

DROIT FISCAL ET DROIT CIVIL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux

le 24 Juin, à 3 heures

PAR

ANDRÉ PALVADEAU

BORDEAUX
IMPRIMERIE J. BIÈRE

18, Rue du Peugue, 18

1931



Digitized by the Internet Archive
in 2026

THÈSE POUR LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

Professeurs honoraires : MM. SAUVAIRE-JOURDAN,  I.; BARDE
 I.; LESCURE  I.; de BOECK,  I., NOAILLES  A.

FERRON,  I, Doyen, professeur de *Droit commercial*.

BENZACAR,  I., professeur d'*Economie politique*.

FERRADOU,  I., Assesseur du Doyen, professeur d'*Histoire du droit* et chargé d'un cours d'*Histoire du droit privé* et d'un cours d'*Histoire du droit public* (Diplômes d'études supérieures).

MARIA,  I., professeur de *Droit romain*.

MARGAT,  I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *droit international privé* (Licence).

BONNECASE,  I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit maritime* (3^e année).

PALMADE,  A.  I., professeur de *Droit civil*.

VIZIOZ,  A., professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit civil comparé* (Diplôme d'études supérieures).

BONNARD,  I.,  I., professeur de *Droit administratif* et chargé d'un cours de *Droit constitutionnel comparé* (Diplôme d'études supérieures).

POPLAWSKI,  I., professeur de *Droit criminel* et chargé d'un cours de *Législation industrielle*.

BOYÉ  A.,  I., professeur de *Droit romain*.

MOUNIER,  I., professeur d'*Economie politique* et chargé d'un cours d'*Histoire des doctrines économiques* (Diplôme d'études supérieures).

BIBIÉ,  I.,  I., professeur de *Droit international public*.

REGLADE, professeur de *Droit constitutionnel et administratif*.

GARRIGOU-LAGRANGE, agrégé, chargé d'un cours de législation financière (3^e année), d'un cours d'économie politique, (diplôme d'études supérieures) et d'un cours de *Législation coloniale* (3^e année).

LABORDE LACOSTE,  A., professeur à la Faculté de Droit d'Aix, chargé d'un cours de *Droit civil* (Licence), des cours de *Droit civil* (Capacité) et d'un cours d'*Enregistrement*.

HUBRECHT, chargé de cours (*Droit romain*).

ROUSSEAU, chargé de cours (*Droit international public*).

M. BEAUDUN,  I., secrétaire.

Mme COSTES, secrétaire-adjointe.

Mme SOUBIE, bibliothécaire.

COMMISSION DE LA THÈSE

MM. BONNECASE, professeur Président

M. LABORDE LACOSTE professeur ...

M. GARRIGOU-LAGRANGE, agrégé ..

} Suffragants

LES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX

DROIT FISCAL ET DROIT CIVIL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux

le 24 Juin, à 3 heures

PAR

ANDRÉ PALVADEAU

BORDEAUX
IMPRIMERIE J. BIÈRE
18, Rue du Peugue, 18

—
1931



INTRODUCTION

1. « Un lecteur, ayant tant soit peu de ressort dans l'esprit, s'il rencontre quelque question nouvelle, en pourra aisément trouver la décision, sachant à quel principe il doit la rattacher. » (Cicéron, de *Legibus*, II, 18.)

Telle est la citation que M. Léon Minot place en tête de ses *Principes du Droit fiscal en matière d'enregistrement, timbre, sociétés, hypothèques, successions, etc.*, d'après la jurisprudence de la Cour de cassation et la doctrine¹, sans doute avec quelque ironie irrévérencieuse pour le Droit fiscal, mais voulant ainsi bien marquer l'importance de ces principes.

Or, lorsque nous avons entrepris l'étude des cessions de droits sociaux en matière fiscale et civile, il nous est apparu que les principes qui les dominaient avaient été méconnus de telle sorte par les solutions administratives, la jurisprudence et même la loi, qu'il était intéressant de mettre en relief les atteintes dont ils avaient été l'objet, et leurs causes, et de montrer l'importance du respect qui leur est dû dans l'élaboration continue des règles de Droit qui régissent notre matière.

Sans doute avons-nous eu tendance en ce faisant, à obéir à la loi du Beau juridique, sur lequel, comme le dit Ihering, repose la satisfaction ou le déplaisir que certaines constructions excitent en nous, les unes nous agréant par leur caractère naturel, leur transparence, leur simplicité, leur clarté, les autres nous répugnant par l'absence de toutes ces qualités, nous paraissant forcées, peu naturelles; mais nous avons surtout voulu montrer l'importance pratique

1. Paris, 1920.

d'une stricte application des principes qui dominent les cessions de droits sociaux pour la solution des questions qui s'y rattachent.

2. Nous indiquerons dès à présent que la notion de personnalité morale est à la base de ces principes. Elle domine notre matière car elle sert de critère pour l'application des droits de cession. Nous verrons en effet que les tarifs de cession de droits sociaux sont différents selon que ceux-ci ressortissent, en quelque sorte, d'une société ayant la personnalité morale, ou d'une simple indivision.

C'est ainsi la notion de personnalité morale qui, dans son application à notre matière, a fait l'objet des atteintes que nous nous sommes proposé de souligner. Or cette notion est une de celles qui constituent le fondement même du Droit commun à l'heure actuelle.

Dès lors apparaît que notre étude aura pour but de montrer dans le domaine qui nous est dévolu, les principales antinomies entre le Droit civil, qui représente le Droit commun, et le Droit fiscal qui y peuvent être relevées.

Afin de prendre nettement position à ce sujet, nous indiquerons que nous sommes d'accord avec M. Pilon lorsqu'il écrit, au sujet des rapports entre le Droit civil et le Droit fiscal² : « En matière de droits d'enregistrement le Droit civil domine le Droit fiscal. Qu'en d'autres domaines de la fiscalité il en soit autrement, qu'il y ait place pour un Droit fiscal autonome : peut-être. Pour les droits d'enregistrement : non. Ces droits sont des impôts sur les faits juridiques. Les tarifs sont établis non seulement en fonction des besoins plus ou moins grands du Trésor, mais aussi en considération de la nature des opérations juridiques imposées. Or le Droit civil seul permet de déterminer le véritable caractère des actes qui servent d'assiette à l'impôt. C'est pourquoi, ici, à condition toutefois de ne faire usage de ce principe qu'avec

2. E. Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, t. I, *Les Principes*, libr. Dalloz, 1929, préface.

mesure, le Droit civil domine et ne peut pas ne pas dominer le Droit fiscal »; et lorsque plus loin, il ajoute : « Aucun asservissement des règles du Droit civil aux besoins passagers du Trésor ne peut être toléré. »

Nous allons être ainsi conduit, afin de justifier la position prise par nous quant aux rapports du Droit civil et du Droit fiscal à exposer dans le *premier chapitre* de cette étude les théories en présence à leur sujet et à porter sur elles une appréciation. Mais cette partie aura surtout pour but de servir de base à nos développements postérieurs. Nous verrons en effet que la doctrine de l'autonomie du Droit fiscal nouvellement élaborée justifie, au regard de ses partisans, toutes les atteintes aux principes de Droit commun que nous relèverons par la suite en matière de cessions de droits sociaux.

Dans notre *deuxième chapitre* nous examinerons dans leur évolution les tarifs qui frappent celles-ci. Il est en effet nécessaire, comme nous l'indiquerons, de les étudier à cette place.

Le *troisième chapitre* sera consacré à l'étude des principes d'application des tarifs de faveur auxquels sont soumises les cessions de droits sociaux, et des problèmes soulevés à ce sujet par la notion de personnalité morale. Enfin, dans le *quatrième chapitre*, nous nous appliquerons à montrer les principales antinomies entre les règles du Droit fiscal et les principes du Droit commun que nous avons relevées en matière de cessions de droits sociaux.

3. Tel est le plan que nous suivrons. Mais il est nécessaire, avant de commencer notre étude, que nous apportions certaines précisions quant à la délimitation de celle-ci.

Nous n'envisagerons ici que les cessions de droits sociaux à titre onéreux. D'autre part, nous étudierons dans le 2^e chapitre les tarifs de cessions de droits sociaux d'une manière générale, dans leur évolution et leur application aux diverses sortes de société; mais les règles de perception des tarifs de faveur concernant les cessions de droits sociaux seront,

après examen des principes qui les dominant, étudiées par nous plus spécialement dans les sociétés dont les fractions de capital ne sont pas des actions négociables selon les modes commerciaux. Par leur nature même, ces droits sociaux sont les plus intéressants à étudier en conformité du but que nous nous proposons et qui vient d'être indiqué.

CHAPITRE PREMIER

Les Ecoles en présence quant aux rapports du Droit civil et du Droit fiscal. Exposé des doctrines de ces Ecoles. Observations critiques relatives à la doctrine de l'autonomie du Droit fiscal.

Section I

LA MÉCONNAISSANCE PAR LE DROIT FISCAL DES RÈGLES DU DROIT COMMUN A L'HEURE ACTUELLE. LES CAUSES DE CETTE MÉCONNAISSANCE. LA NOUVELLE ÉCOLE DE DROIT FISCAL. NOTRE INTENTION D'Étudier LES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX EN FONCTION DES RAPPORTS DU DROIT CIVIL ET DU DROIT FISCAL.

1. Il est indéniable que l'étude de la loi d'Enregistrement a su exalter de tous temps l'esprit des juristes. Troplong l'appelait « la plus noble, la seule noble entre toutes les lois fiscales¹ ». Portalis disait d'elle qu'elle « est une de ces institutions qui offrent à la fois et le bien de la finance et celui des citoyens² ». Garnier, donnant libre cours à son lyrisme, écrivait, après avoir indiqué quelles devaient être les préoccupations de modération des agents de l'Etat : « Perçu dans ces conditions, l'impôt de l'enregistrement ne serait plus comme ces torrents écumeux à l'envahissement desquels chacun oppose les moyens de défense qui sont en son pouvoir, mais ressemblerait à ces fleuves qui, recevant leurs eaux de mille sources diverses, coulent à pleins bords, majestueux et calmes, répandant partout sur leur passage la fécondité

1. Troplong, *Revue de législation et de jurisprudence*, t. X, p. 147.

2. Locré, *Discours préliminaire sur le Code civil*, t. I, p. 308.

et la vie, sans qu'il vienne jamais à la pensée de personne de chercher à abaisser le niveau de leurs eaux en tarissant leurs sources³. » Nous regrettons de ne pas partager l'enthousiasme de ces auteurs. Dans notre étude des cessions de droits sociaux nous constaterons en effet de nombreuses contradictions dans les solutions fiscales, et de profondes antinomies entre le Droit fiscal et le Droit civil.

2. S'il en est ainsi, c'est parce que l'administration, suivie en bien des cas par la jurisprudence, a appliqué une méthode purement empirique dans l'élaboration de ces solutions. Nous verrons d'ailleurs que le législateur lui-même n'a pas échappé à cet empirisme. La doctrine a suivi, et, comme le remarque M. Bonnecase⁴, les nécessités du Trésor ont donné aujourd'hui un renouveau certain d'influence en Droit fiscal à une Ecole bien vieille et bien combattue appelée « Ecole administrative ».

L'éminent professeur a heureusement remis en lumière à ce sujet les études historiques de M. Bonnefon⁵. Celui-ci, en 1882, appelait *Ecole administrative* celle qui avait pour devise *Anle omnia fiscus* ou si l'on préfère : « Vous devez payer quand même, payer toujours. » S'insurgeant contre l'application de ces maximes, l'*Ecole critique*, selon l'expression de M. Bonnefon, leva son drapeau brodé de la devise *Fiscus post omnes* : « Vous ne devez rien, ne payez pas, il ne faut pas payer. » On conçoit aisément ce que ces deux Ecoles avaient de trop absolu. Une troisième vit le jour; ce fut l'*Ecole philosophique*⁶

3. Garnier, *Répertoire périodique*, t. III, p. 149.

4. J. Bonnecase, *Précis de pratique judiciaire et extra-judiciaire. Eléments de clinique juridique*. Librairie Sirey, 1927, p. 415 sq.

5. Bonnefon, *Etude historique sur l'impôt et l'administration de l'enregistrement depuis leurs origines les plus reculées jusqu'à nos jours*, 1882, spéc. p. 215 à 238. Rapporté par J. Bonnecase, *Précis de pratique judiciaire et extra-judiciaire*, p. 416.

6. Les principaux représentants cités par M. Bonnefon sont, pour l'Ecole administrative, MM. Roland, Trouillet, Fessard, Masson de Longpré; pour l'Ecole critique, MM. Championnière, Rigaud, Pont, Dalloz, Camps, etc.; pour l'Ecole philosophique, M. Garnier.

qui ouvrit « le champ de l'impôt aux recherches de la raison » et adopta une doctrine de conciliation.

Tant il est vrai que l'histoire est un perpétuel recommencement, la devise de l'Ecole administrative, *Ante omnia fiscus*, jouit aujourd'hui, du fait des circonstances, d'un renouveau de fâcheuse originalité. Il est cependant nécessaire de remarquer que la nouvelle Ecole administrative diffère profondément de l'ancienne en ce que des juristes éminents, en présence d'oppositions devenues de plus en plus nombreuses entre le Droit fiscal et le Droit commun, tentent de leur donner un fondement scientifique, formé de l'existence d'un « Droit fiscal autonome », branche du Droit public, n'admettant la supériorité d'aucune formule juridique, fût-ce celle du Droit civil. Ils essaient ainsi d'apporter une justification au fait que les anciens principes se sont vus tantôt conservés, tantôt écartés selon les besoins.

3. Nous nous proposons, dans la suite de notre travail, de faire apparaître les contradictions, les atteintes aux principes en matière de cessions de Droits sociaux. Ce sera notre principal objectif. Nous en déduirons les conséquences qui s'imposent tant au point de vue fiscal pur, qu'au point de vue des rapports du Droit fiscal et du Droit civil. Ces quelques mots relatifs à nos intentions suffisent pour qu'il nous soit permis, après les considérations auxquelles nous venons de nous livrer, de préciser notre désir de traiter la matière en fonction des rapports du Droit civil et du Droit fiscal. Les questions d'Enregistrement ne peuvent d'ailleurs être étudiées en faisant abstraction de ces rapports et il n'est, à notre avis, qu'une méthode intéressante de les traiter, à savoir en fonction même de ceux-ci.

Nous verrons en effet que le Droit fiscal, notamment pour les questions d'enregistrement, est dominé par le Droit civil, et notre matière n'échappe en aucune façon à cette dépendance du Droit fiscal. Plus qu'aucune autre, peut être, elle est soumise aux principes de Droit commun,

car la législation de l'enregistrement ne contient que très peu de dispositions sur les cessions de droits sociaux, et, en revanche, les solutions de l'administration et les arrêts ne se comptent pas, qui appliquent les tarifs déterminés par ces rares dispositions législatives.

4. Les directives que nous nous proposons impliquent évidemment la nécessité de nous livrer dans la suite de ce premier chapitre à quelques considérations d'ordre général sur les rapports du Droit commun et du Droit fiscal.

Certes nous n'avons pas l'intention de discuter chacune des opinions émises à cet égard. Ce n'est pas là notre tâche. Il nous a seulement paru impossible de passer sous silence la lutte entre les juristes actuels, dont il est indispensable de posséder un aperçu pour juger sainement une question d'Enregistrement sous l'angle des rapports du Droit civil et du Droit fiscal.

Nous allons donc examiner les conceptions en cours à ce sujet actuellement et faire quelques remarques à leur sujet.

Section II

LES THÉORIES OPPOSÉES QUANT AUX RAPPORTS DU DROIT CIVIL ET DU DROIT FISCAL.

§ 1. **Remarques relatives aux points sur lesquels l'accord existe entre les juristes. Dépendance du Droit fiscal par rapport au Droit commun jusqu'à nos jours. Existence de règles fiscales portant très gravement atteinte au Droit commun à l'heure actuelle.**

1. Il est naturel, avant d'exposer les théories divergentes sur les rapports du Droit civil et du Droit fiscal, de préciser les points sur lesquels l'accord existe entre les juristes. Un premier point ne donne pas lieu à discussion, à savoir la

reconnaissance de la dépendance du Droit fiscal, spécialement de l'Enregistrement, par rapport au Droit commun, jusqu'à nos jours. C'est en effet là un fait admis par tous. Nous avons vu qu'une nouvelle doctrine refuse de reconnaître *a priori* la supériorité d'une formule juridique quelconque, fût-ce celle du Code civil, sur le Droit fiscal, selon l'expression de M. Trotabas qui en est à l'heure actuelle un des représentants les plus convaincus.

Mais M. Trotabas reconnaît parfaitement que les décisions de la jurisprudence nouvelle qui s'éloigne des solutions du Droit commun *ont même étonné le juriste le plus averti*. Il comprend « la subordination où les lois financières doivent parfois être tenues par rapport au Droit privé⁷ » ; mais il s'élève contre la routine que semble bien, à son avis, perpétuer la formule de l'application des règles du Droit privé au Droit fiscal⁸.

Ainsi il n'est pas niable que jusqu'à ce jour les règles du Droit commun ont dominé le Droit fiscal. Les raisons et la nécessité de cette domination doivent d'ailleurs, dès à présent, être mises en lumière. Gabriel Demante écrivait⁹ : « Il n'est pas une seule question fiscale qui ne suppose au préalable une question d'ordre purement civil ; car si la loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation, le Droit civil en détermine l'exigibilité : dire que l'interprétation de la loi fiscale est étrangère aux principes du Droit civil, c'est dire qu'on peut tirer la conséquence d'un raisonnement sans en connaître les prémisses. » En ce qui concerne plus spécialement la loi de l'Enregistrement, M. Naquet, dans la préface de son traité sur les droits d'enregistrement, la dit « calquée » sur la loi civile.

7. V. Trotabas, Les rapports du Droit fiscal et du Droit privé (*Dalloz hebdomadaire*, 1926, p. 29 sq.).

8. Trotabas, Essai sur le Droit fiscal (*Revue de Science et de Législation financière*, année 1928, p. 202).

9. G. Demante, *Principes de l'Enregistrement*, 3^e édition, 1878, t. 1^{er}, n° 3.

M. Pilon écrit, avons-nous vu, à ce sujet¹⁰ : « Ces droits sont des impôts sur les faits juridiques. Les tarifs sont établis non seulement en fonction des besoins plus ou moins grands du Trésor, mais aussi en considération de la nature des opérations juridiques imposées. Or le Droit civil seul permet de déterminer le véritable caractère des actes qui servent d'assiette à l'impôt. »

La reconnaissance de la nécessité de subordonner le Droit fiscal au Droit civil remonte d'ailleurs au moyen âge. Reportons-nous à l'ouvrage de M. F. Nouaille ayant pour titre : *Etude des principales antinomies entre le Droit civil et le Droit fiscal*¹¹. Il écrit à la page deuxième de son introduction : « C'est Dumoulin qui, le premier, au moyen âge, comprit que la loi fiscale devait être assujettie à la loi civile. Il s'appliqua énergiquement à combattre l'excessive rapacité des seigneurs qui jusque-là avaient perçu l'impôt des mutations en dehors de tout principe juridique. Sur de nombreux points, il réussit à imposer à leur volonté arbitraire l'observation de règles rationnelles et équitables. C'est alors que l'on vit la science fiscale devenir le sujet de prédilection des jurisconsultes les plus justement appréciés à cette époque. » Il est impossible de lire ces lignes sans évoquer immédiatement la situation actuelle du Droit fiscal. Mais n'anticipons pas et retenons simplement l'origine ancienne de l'assujettissement de la loi fiscale à la loi civile.

Enfin, la jurisprudence et l'administration ont reconnu que c'était le Droit civil qui permettait de déterminer le caractère des actes qui forment en particulier l'assiette de l'impôt d'enregistrement¹².

10. Préface du *Traité sur les principes et la technique des droits d'Enregistrement*, t. I, Les Principes, 1929.

11. F. Nouaille, receveur de l'Enregistrement, *Etude des principales antinomies entre le Droit civil et le Droit fiscal*, thèse, Toulouse, 1896. Libr. Rivière.

12. Cass., 6 juill. 1871 (3300 R. P., 2426.2.IG.; S. 71.1.343); Cass. Req., 13 janvier 1890; Inst. 2790 § 4; S. 91.1.38; J. E., 23.340; Cass. civ., 16 déc. 1907, Inst. 3255 § 12; S. 1909.1.465; J. E., 27.387; R. E., 4530. V. Code de l'Enregistrement, Ch. et J. Guilhot, sous art. 1^{er}.

L'arrêt de la Cour suprême du 6 juillet 1871 décide :

« S'il est vrai que la loi spéciale de l'Enregistrement pose la base des droits à percevoir et en fixe la quotité, il appartient toujours à l'administration de rechercher, pour la fixation de la loi fiscale, quels sont, *d'après les principes du Droit commun*, la nature réelle et le caractère légal des contrats donnant ouverture à la perception. »

2. Un second point sur lequel les auteurs sont d'accord consiste en l'existence de règles fiscales portant atteinte au Droit commun. Cette lutte entre ce dernier et le Droit fiscal est devenue particulièrement vive aujourd'hui. M. Trotabas écrit¹³ :

« Chacun sait combien l'application des impôts nouveaux constamment remaniés par le Parlement soulève de difficultés; noyé sous l'abondance des textes, le contribuable ne peut arriver bien souvent à débrouiller son compte vis-à-vis du fisc, tandis que celui-ci, pour les besoins du Trésor, devient sans cesse plus exigeant. Il en résulte un contentieux fiscal qui, de jour en jour plus touffu, amène l'éclosion d'une jurisprudence tellement spéciale, et si éloignée des solutions du Droit commun, que le contribuable, et parfois même le juriste le plus averti, en demeurent étonnés. »

Le professeur Henri Lalou s'exprime ainsi¹⁴ : « Actuellement le Droit fiscal est en lutte ouverte avec le Droit civil », et il écrit encore : « La conclusion à tirer des textes et documents multiples auxquels nous venons de nous référer est que les rapports privés subissent de plus en plus l'ingérence d'une tierce personne, l'Etat. Le bouleversement du Code civil par le Droit fiscal semble marquer l'avènement d'une nouvelle conception des contrats : le contrat n'est plus un rapport entre deux personnes, mais un rapport entre trois personnes, les deux contractants et l'Etat. »

13. L. Trotabas, Les rapports du Droit fiscal et du Droit privé (*Dalloz hebdomadaire*, 1926, p. 29 sq.).

14. H. Lalou, Droit fiscal contre Code civil (*Dalloz hebdomadaire*, 3 février 1927, p. 9-12).

Nous n'avons pas l'intention à cette place d'établir le bilan des principes du Droit civil contrariés par le Droit fiscal. Nous nous contenterons de renvoyer le lecteur à quelques-uns des nombreux ouvrages ou articles traitant de cette question¹⁵. Ce qu'il importe ici de remarquer, c'est que l'unanimité des auteurs, peut-on dire, reconnaît le nombre et l'importance de ces atteintes. Droit fiscal et Droit commun s'opposent de plus en plus.

§ 2. Exposé des doctrines en présence relatives aux rapports du Droit civil et du Droit fiscal.

Les divergences s'élèvent entre les auteurs en ce qui touche la justification doctrinale des atteintes portées par le Droit fiscal au Droit civil. A nouveau réapparaît l'Ecole administrative et ses détracteurs. Nous citerons comme faisant partie de celle-ci M. Trotabas qui en est le chef à l'heure actuelle, et, dans le parti opposé, MM. Bonnecase, Geny, Pilon, Savatier, Lalou, etc. M. Trotabas, appelant le parti contraire à cette Ecole « parti des civilistes », le définit par

15. E. Allix, *Traité de l'Impôt sur le revenu*, en collaboration avec M. Lecerclé. Paris, 1926, 2 vol.; Jean Armilhon, thèse, Paris, 1923, *Des répercussions civiles des innovations fiscales*; J. Bonnecase, *Précis de pratique judiciaire et extra-judiciaire*. Libr. Sirey, 1927, p. 415-443; *Les rapports du Droit privé et du Droit fiscal*; Bonnefon, *Etude historique sur l'impôt et l'administration de l'Enregistrement depuis leurs origines les plus reculées jusqu'à nos jours*, 1882; Charles Ambroise Colin, *La notion de revenu en matière de législation fiscale*, thèse, Paris, 1924, *passim*; et note sous Cass. civ., 1^{er} juillet 1925, D. P. 1926.1.19, surtout p. 19, col. 1-2 et p. 24, col. 2 *in medio*; Alfred Croizat, *La notion de fruit en Droit civil et de revenu en Droit fiscal*, thèse, Lyon, 1926; Gény, *Science et technique en droit privé positif*, t. IV, p. 42, oct. 1924, n° 278, 4° et note de jurisprudence Sirey, 1927.3.41, sous Conseil d'Etat, 27 juillet 1923-22 nov. 1923 et 5 nov. 1926; H. Lalou, *Droit fiscal contre Code civil* (Dalloz hebdomadaire, 1927, chronique, p. 9-12); Merlin, Rép. v° Enregistrement, § XIV; François Nouaille, *Etude des principales antinomies entre le Droit civil et le Droit fiscal*, thèse, Toulouse, 1896; Eustache Pilon, *Principes et technique des droits d'Enregistrement*, t. I, *Les Principes*, Lib. Dalloz, 1929 et note de jurisprudence, D. P. 1927.1.17; Savatier, *Le partage et les récentes lois fiscales*, chronique au Dalloz hebdomadaire, 1926, p. 41; Ed. Thomas, *Revue de Droit belge*, 1891-1895, p. 353 et 424; L. Trotabas, *Les rapports du Droit fiscal et du Droit privé* (Dalloz hebdomadaire, 1926, chronique, p. 29-32); note au D. P. 1925.3.25 *in fine*; *Essai sur le Droit fiscal* (Revue de Science et de Législation financière, 1928, p. 201 sq.), etc.

son but qui est de viser avant tout, dit-il, à protéger le contribuable contre les atteintes du fisc, alors que le parti de l'autonomie du Droit fiscal se caractériserait par le refus qu'il manifeste de reconnaître *a priori* la supériorité d'une formule juridique quelconque, fût-ce celle du Code civil¹⁶.

Nous ne pouvons souscrire à la définition du « parti des civilistes » donnée par M. Troabas. Le savant professeur abaisse par trop ce parti en ne voyant dans son action que la recherche de la protection du contribuable. Il est nécessaire de situer le débat sur un plan beaucoup plus élevé. Si le contribuable est heureusement défendu par lui, ce n'est là qu'un effet secondaire, parce que momentané et incomplet de sa doctrine.

C'est le Droit lui-même qu'il défend en premier lieu, aussi bien le Droit fiscal que le Droit privé en général. Nous verrons en effet quels troubles peuvent être apportés à l'un comme à l'autre par la méconnaissance des règles et des principes qui les ont dominés et les dominent encore. C'est ainsi le sujet de Droit qui sera protégé dans tous les rapports qu'il peut avoir avec tous les autres sujets de Droit — et non plus seulement le contribuable dans ses rapports avec l'Etat, ou autre bénéficiaire.

1. Caractéristiques de la doctrine dite « des civilistes ». — « Elle entend, comme l'exprime M. Geny¹⁷, se maintenir sur le ferme terrain que nous offrent le bon sens et la tradition et qui se peut déterminer en quelques mots : La loi fiscale qui répond à un besoin incontestable de la communauté sociale, représentée par la puissance publique, veut se plaquer sur une organisation sociale, économique, politique et juridique, qui s'est constituée d'une certaine façon par des raisons d'ordre et d'utilité que dictait la nature des choses. Elle ne

16. V. Troabas, Essai sur le Droit fiscal (*Revue de Science et Législation financière*, année 1928).

17. Géný, note au Sirey, 1927, 3^e partie, p. 41; sous Conseil d'Etat, 27 juillet 1923, 22 nov. 1923 et 5 nov. 1926.

doit ni détruire, ni entraver, ni modifier cette organisation, qui lui est antérieure et supérieure, mais simplement s'y adapter. Loin donc de se poser en rivale du Droit commun, il convient que la loi fiscale s'en accommode au mieux, qu'elle se borne à grever les phénomènes juridiques tels qu'ils sont, comme elle greve d'autres manifestations de la vie sociale, dont le Droit n'est qu'une partie. D'autre part, comme la fiscalité agit elle-même par des moyens de Droit, elle emploiera dans cette action, à côté de quelques règles supérieures de justice et pour les mettre en œuvre, une technique juridique propre, conforme à son but spécifique. Et cette technique proprement fiscale introduira dans la technique juridique générale quelques éléments nouveaux qui la compléteront sans la détruire, qui pourront même parfois tenir en échec certains de ces préceptes. C'est ainsi, par exemple, que l'impôt peut frapper des agissements que la loi commune tient pour illicites (courses de taureaux, jeux prohibés) et pour nuls comme entachés d'un vice de formation. C'est ainsi encore que le fisc atteint les opérations purement apparentes, ce qu'on peut appeler les épiphénomènes de la vie juridique, sans pénétrer toujours jusqu'à leur essence intrinsèque.

« Il n'y a en tout cela rien de singulier ni d'anormal, seulement une conception plus plastique et plus simple du Droit commun. Mais puisque les impôts dépendent essentiellement de la volonté, quelque peu arbitraire, de l'Etat souverain, qui se réserve jalousement le pouvoir exclusif de les établir par sa loi formelle (v. l'article fiscal de toutes les lois du budget), il paraît évident que la technique fiscale ne peut trouver ses bases légitimes que dans les textes légaux ou réglementaires édictés suivant les principes constitutionnels, et qu'à la condition seulement d'être formellement *légalisée*, elle est fondée à atteindre ou entamer le droit commun, qui, par ailleurs, la domine, de toute sa valeur universelle. »

Tel est le fond de la doctrine dite « des civilistes ». Voyons à présent quelle a été l'attitude de ceux-ci en présence des atteintes de plus en plus importantes portées aux règles du

Droit commun. Ce fut essentiellement une attitude de réaction contre des dérogations que ne suffit pas à justifier l'esprit de nécessité. Certes, ils n'ont jamais contesté l'utilité d'obtenir à toute force les ressources nécessaires au sortir des épreuves financières et économiques et pour cela ont admis que la méthode empirique puisse prendre le dessus, mais ils ont proclamé la nécessité de sauvegarder les principes.

M. J. Bonnetcase écrit à ce sujet¹⁸ : « Ce n'est pas adresser un reproche au législateur du moment que de lui prêter une méthode empirique en matière de fiscalité; un seul objectif le guide : procurer des ressources à l'Etat, ressources d'ailleurs dont la nécessité n'est ni contestable ni contestée. Il est forcé, dans ces conditions, que les représentants des administrations fiscales s'efforcent de se pénétrer de l'esprit empirique ayant présidé à l'élaboration des lois dont ils ont le soin. N'empêche que tout un ensemble de principes s'impose à eux pour la perception de l'impôt. »

La jurisprudence ayant en bien des cas suivi l'administration dans la voie dangereuse dans laquelle elle s'engageait, la doctrine civiliste a réagi contre ces tendances. L'impôt¹⁹, en effet, mesure générale, impersonnelle, obligatoire, constituant déjà une atteinte à la propriété privée et ayant des répercussions considérables sur la vie économique du pays, acquerrait ainsi une influence juridique redoutable sur les systèmes établis.

Les champions de cette lutte contre les dispositions législatives ou les solutions jurisprudentielles ou administratives consacrant soi-disant l'« autonomie du Droit fiscal » doivent d'ailleurs se garder d'adopter une attitude trop timide²⁰; il est dangereux d'admettre la transformation radicale des règles fondamentales du Droit fiscal à l'heure actuelle. Nous

18. J. Bonnetcase, *Précis de pratique judiciaire. Eléments de clinique juridique. Rapports du Droit privé et du Droit fiscal*. Librairie Sirey, 1927, p. 428 sq.

19. V. Gaston Jèze, *Science des Finances. Législation financière française*, th. générale du Budget 1922, p. 74.

20. V. H. Lalou, Droit fiscal contre Code civil (*Dalloz hebdomadaire*, 3 févr. 1927, chronique, p. 9 sq.).

estimons qu'au contraire celles-ci doivent être tenues pour constantes. Les juristes qui, tout en voulant opérer une réaction contre des solutions jugées nocives, admettraient l'existence de nouveaux principes fondamentaux de notre Droit fiscal prépareraient ainsi la voie à la doctrine qui considère selon l'expression de M. Trotabas, que la loi, la jurisprudence et la pratique fiscale constituent une réalité juridique qu'il est vain de critiquer et qu'il vaut mieux expliquer²¹. Cela apparaît particulièrement en matière d'enregistrement. Nous constaterons au cours de notre étude à la fois l'application générale des principes, et les dérogations multiples et profondes qui leur sont apportées. Mais celles-ci n'absorbent nullement ces principes et traduisent seulement une incohérence significative de leur mal fondé.

2. La doctrine du parti de l'autonomie du droit fiscal²². — Ce parti se refuse à reconnaître, à *priori*, selon l'expression de M. Trotabas, « la supériorité d'une formule juridique quelconque, fût-ce celle du Code civil. « Tendant au contraire à admettre le caractère spécifique, l'autonomie au moins relative, des différentes disciplines, » ses membres considèrent comme une réalité juridique qu'il est vain de critiquer et qu'il vaut mieux expliquer, la loi, la jurisprudence et la pratique fiscales ».

L'assurance des partisans de cette doctrine qui déclarent hautement la vanité de toute critique juridique adressée au Droit fiscal, nous semble quelque peu exagérée. Nous allons d'ailleurs constater qu'eux-mêmes sont dans l'obligation de discuter longuement pour justifier leur point de vue.

Au cours de sa critique de la théorie qui admet la supériorité du Droit commun sur le Droit fiscal, M. Trotabas déclare : « La doctrine en quelque sorte officielle du Droit

21. Trotabas, *Essai sur le Droit fiscal*, loc. cit., p. 202 sq.

22. Nous avons pris pour base de cet exposé l'article de M. Trotabas, *Essai sur le Droit fiscal*, déjà cité, p. 201 sq.

fiscal tend à considérer celui-ci comme une science secondaire. C'est là, en effet, poursuit-il, le premier reproche que l'on peut adresser à cette formule qui a conduit proprement à la négation par étouffement du Droit fiscal ». « Nous avouerons ne pas comprendre cette sorte de croyance mystique que la plupart des juristes qui abordent l'étude des problèmes financiers, et, principalement, des questions d'impôt, ont dans la supériorité, en ces matières, du Droit privé. Le fond de leur pensée doit être de protéger le contribuable contre le fisc, le Code civil, avec ses conceptions individualistes, étant considéré comme un excellent système de défense. Mais il n'y a là, pour la doctrine civiliste qu'une base bien fragile. Cette doctrine, toutefois, a pu paraître, jadis, juridiquement fondée. C'est que la génération qui nous précède n'a guère connu, comme difficultés importantes en matière d'impôts, que des problèmes d'enregistrement. » Ces développements de M. Trotabas nous semblent critiquables. Ce n'est pas en effet seulement une croyance mystique qui anime les juristes partisans de la suprématie du Droit commun. Comme nous l'avons vu plus haut, nous sommes en présence de règles de Droit qui ont leur fondement dans l'histoire, qui régissent des rapports de Droit déterminés depuis un temps considérable. En outre ces règles ont été établies conformément aux directives fournies par les deux sources réelles des règles de Droit, l'élément expérimental sous son double aspect : aspirations de la nature permanente de l'homme et aspirations du milieu social, et l'élément rationnel traduit par la notion de Droit.

Aussi le fond de la pensée des juristes qui croient à la supériorité du Droit commun, n'est-il pas seulement de protéger le contribuable contre le fisc, comme le prétend gratuitement M. Trotabas, mais le Droit civil, lui-même, contre les atteintes que peuvent subir ses principes, et aussi le Droit fiscal.

C'est indirectement que le sujet de Droit fiscal est protégé. Le but essentiel poursuivi est d'obliger le législateur et l'administration à établir l'assiette des impôts et leur per-

ception en s'abstenant de contrevenir aux règles juridiques en vigueur, quelle que soit d'ailleurs la branche du Droit qu'elles dominent.

On pourrait croire d'autre part que, pour M. Trotabas, les règles d'enregistrement ne devraient pas être traitées comme les règles concernant les autres impôts, tels les impôts modernes sur les revenus; le savant professeur écrit en effet : « On a perdu de vue que les rapports contribuable-fisc ne s'établissent pas sur le plan d'égalité propre au Droit civil. Si bien que la formule de l'application des règles du Droit privé au Droit fiscal semble bien perpétuer une routine : *défendable, à la rigueur, en matière d'enregistrement*, dès qu'il s'agit d'un autre impôt, elle procède alors d'une erreur juridique évidente qu'il nous faut maintenant préciser. » Mais il n'en est rien, car il ajoute en note au sujet de cette exception qu'il semble admettre pour l'Enregistrement :

« Mais il n'y a là qu'une apparence, car le statut du contribuable est indépendant de la catégorie d'impôt. »

M. Trotabas déclare plus loin que la doctrine qui veut expliquer les divergences du point de vue fiscal et du point de vue civil par une simple « technique fiscale » repose sur une erreur juridique. Il rappelle la conception de M. Geny, à savoir qu'il existe « une technique proprement fiscale qui introduira dans la technique juridique générale quelques éléments nouveaux, qui la compléteront sans la détruire, qui pourront même, parfois, tenir en échec certains de ses préceptes²³ ». M. Trotabas déclare que la loi fiscale est tellement affranchie du Droit privé, aujourd'hui surtout, qu'elle constitue réellement un corps de doctrine indépendant, qui se traduit fatalement par une autonomie que l'on ne peut restreindre à une « technique proprement fiscale ». Il rappelle ensuite que la loi d'impôt est soumise à une procédure législative spéciale²⁴ qui, selon lui, suppose, ou en-

23. F. GénY, note précitée au Sirey, 1927.3.41.

24. Loi const., 24 févr. 1875, art. 8, à laquelle il y a lieu d'ajouter les dispositions des Règlements de Chambres qui organisent d'une manière spéciale, en matière fiscale, la procédure législative (droits d'amendement par exemple).

traîne une autonomie « formelle » de la loi fiscale. Puis il prétend que la « technique proprement fiscale » dont M. Geny reconnaît l'existence doit entraîner la reconnaissance de l'autonomie du Droit fiscal. La technique désignant « l'effort spécial et en quelque sorte professionnel, qui prend, dans l'ordre juridique un relief saisissant autant qu'une importance considérable²⁵ », on ne peut, dit-il, limiter le Droit fiscal à une pure technique, puisqu'au surplus « il est acquis que donné et construit se mélangent et s'entrecroisent pour fournir à la vie juridique toutes les directions nécessaires » et qu'il « n'est pas à méconnaître que le construit, œuvre de volonté artificielle, sinon arbitraire, arrive peu à peu à augmenter la somme du donné²⁶ ».

M. Trotabas ajoute enfin : « Quelle que soit l'importance de la loi écrite, en matière fiscale, comme en toute autre matière, il subsiste à côté d'elle un domaine de la « libre recherche » au moins pour appliquer et interpréter la loi, domaine qui va nécessairement permettre l'éclosion d'une « construction » jurisprudentielle ou coutumière, et tout ce que nous prétendons, c'est que cette recherche est ici d'autant plus « libre » qu'elle est affranchie du respect du Droit privé²⁷ ».

M. Trotabas, passant à la partie positive de son œuvre, construit l'autonomie du Droit fiscal en Droit public. C'est pour lui l'occasion de tenter de réfuter la thèse de M. Geny selon laquelle le Droit fiscal n'existe que s'il est « formellement légalisé », ce qui veut dire qu'il fait partie de ces hypothèses pour lesquelles « une loi écrite (ou tout au moins une coutume nettement caractérisée) apparaît aujourd'hui nécessaire pour formuler une règle de droit, qui échappe par là même au cercle de la « libre recherche » du jurisconsulte²⁸ ».

25. F. GénY, *Science et Technique en droit privé positif*, t. I (2^e tirage, 1922), n^o 34, p. 99.

26. *Ibid.*, n^o 33, p. 97.

27. L. Trotabas, *loc. cit.*, p. 210.

28. V. Fr. GénY, note précitée au Sirey, 1927.3.41 et *Science et Technique*, t. IV, n^o 278, pp. 39-40.

« Il n'y a là, poursuit M. Trotabas, qu'une affirmation dont on peut d'autant moins se satisfaire qu'elle méconnaît certaines règles de notre Droit public actuel ». « La jurisprudence administrative s'affranchit fréquemment par exemple, du texte de la loi et construit contrairement aux dispositions du texte écrit. »

« Les différentes hypothèses d'où la libre recherche serait exclue, se trouvent infirmées en Droit public. Or c'est dans le Droit public que le Droit fiscal doit prendre place et non dans le Droit privé qui règle uniquement les relations des particuliers entre eux²⁹. »

« Il importe d'ailleurs, écrit-il encore, de bien préciser ce que nous entendons par autonomie du Droit fiscal. Au fond il s'agit d'assurer l'indépendance juridique de cette discipline » et plus loin : « Parler de son autonomie, c'est dire que la loi fiscale, comme la loi administrative, a le pouvoir de régler à sa manière des situations juridiques, et que, lorsqu'elle est muette, si l'on doit apprécier en matière fiscale une situation juridique, ce n'est pas *nécessairement* la loi civile qui doit s'appliquer³⁰. »... « Les raisons qui obligent à reconnaître l'autonomie du Droit fiscal ainsi bien délimitée, paraissent évidentes : car il existe pour le Droit fiscal, comme pour le Droit administratif, des sources de droit qui sont propres à cette discipline et même un ordre de juridiction, sinon une juridiction qui lui est propre, ce qui caractérise l'autonomie juridique. Tout cela, d'ailleurs, résulte, comme on va le voir, de l'incorporation du Droit fiscal au Droit public. »

Cela suffit pour M. Trotabas à entraîner l'autonomie du Droit fiscal au regard du Droit privé, les formules civilistes qui prétendent l'assujettir à celui-ci étant à son avis inconciliables avec la formule de l'incorporation du Droit fiscal au Droit public.

29. F. Génv, *op. cit.*, t. I, n° 20, p. 64.

30. *Essai sur le Droit fiscal*, p. 216 sq.

Il souligne d'ailleurs son autonomie vis à vis de toute autre discipline au sein même du Droit public, spécialement vis à vis du Droit administratif.

Mais M. Trotabas sent le besoin de « cantonner » le Droit fiscal, qui ne doit pas être entendu comme un isolement absolu.

« Il reste à montrer, écrit-il, comment le Droit fiscal « autonome » s'accommode du Droit privé, car autonomie ne veut pas dire indépendance totale, et moins encore méconnaissance et violation systématiques³¹. Il en résulte, écrit-il plus loin, que l'on doit reconnaître l'existence d'un certain « fonds commun juridique » qui rend le Droit fiscal nécessairement tributaire du Droit privé, parce que ce *Droit commun* se rapproche « pour une grande part de ce que nous appelons aujourd'hui le Droit civil³² ». Mais, contrairement alors à la tendance des civilistes, qui veulent faire prévaloir en Droit fiscal toutes les règles du Droit privé considérées comme également valables, nous pensons, avec d'autres, que ce Droit commun « n'embrasserait pas tout le Droit civil : il n'en relierait que les notions les plus compréhensives et encore à charge de les assouplir³³ ». C'est-à-dire que dans ce conflit qui va mettre aux prises deux dispositions légales contraires, — une disposition de Droit civil et une disposition de Droit fiscal, loin de donner la préférence à celle-là sur celle-ci, en éprouvant la valeur du Droit fiscal au regard du Droit privé, c'est plutôt la valeur du texte de Droit privé qui doit être mesurée et appréciée. Appartient-il à ces *notions compréhensives* qui font partie du fonds commun opposable à toute discipline ? Si oui, il est à sa place dans les discussions de Droit fiscal, il a sa valeur. Sinon, il ne constitue qu'une règle de portée relative, valable dans l'autonomie du Droit civil, mais non en Droit fiscal³⁴. Et M. Trotabas formule quelques règles :

31. *Op. cit.*, p. 225 sq.

32. G. Renard, *Le Droit, la Logique et le Bon Sens*, Paris, 1925, p. 321.

33. G. Renard, *ibid.*

34. *Op. cit.*, p. 226.

1° *Tous les principes admis en matière de Droit civil n'influent pas nécessairement sur les modalités d'application de la loi fiscale.*

2° *Pour résoudre les questions d'assiette les situations juridiques établies par contrat sont inopposables au fisc.*

3° *Il en est de même des situations juridiques établies par la loi civile.*

4° *Cette loi, au contraire, peut être retenue lorsque, l'assiette de l'impôt étant établie, c'est au point de vue du recouvrement, la recherche du contribuable qui est en question.*

Faisons ici une remarque : Nous verrons le rôle que jouent en notre matière des notions telles que la notion de personnalité morale, et que celle-ci n'a pas été épargnée par le Droit fiscal. Il s'agira de savoir si cette notion fait partie des *notions compréhensives* qui constituent le fonds commun opposable à toute discipline. Nous dirons dès à présent que ce point ne saurait faire de doute pour nous. M. Trotabas devrait se trouver par conséquent d'accord avec nous pour protester contre les atteintes dont elle a été l'objet en matière de cession de droits sociaux.

M. Trotabas poursuit³⁵ : « Il faut donc admettre que le fisc n'est pas lié par les règles du Droit privé ou les formules de la jurisprudence civile. Il peut, au contraire, par une « libre recherche » établir l'assiette d'un impôt; car, les définitions mêmes de la loi civile ne sont pas nécessairement valables en Droit fiscal, et il est faux de prétendre que la loi fiscale se réfère toujours à la loi civile pour connaître la matière imposable.

« Devant ces constatations, ajoute l'auteur, il n'y a pas à crier à l'arbitraire : pour étendu qu'il soit, le pouvoir fiscal est en définitive soumis au contrôle du juge³⁶, ce qui est, on ne peut plus conforme aux conceptions traditionnelles du Droit français. »

35. *Op. cit.*, p. 233.

36. Cpr. sur ce point la note de M. Trotabas sous Cons. d'Etat, 7 janvier 1927, D. P. 1927.3.25 en matière de contrôle et de sanction.

Nous verrons plus loin ce qu'il faut penser du contrôle du juge³⁷. Pour le moment nous préciserons que nous prenons acte du fait que M. Trotabas fait toutes réserves en ce qui concerne les « *notions compréhensives qui constituent le fonds commun opposable à toute discipline.* » Ces expressions sont si vagues et pour tout dire, si « compréhensives » qu'il s'agirait de déterminer une fois pour toutes quelles sont ces notions avant de définir le domaine propre du Droit fiscal autonome.

En second lieu nous dirons notre intention de montrer dans la suite de ce travail que la violation par le Droit fiscal des situations juridiques établies par la loi civile présente une telle incohérence, pour résoudre les questions d'assiette, que, tout au moins en matière d'enregistrement, de telles solutions sont inadmissibles. Nous lisons sous l'art. 1^{er} du Code de l'Enregistrement de MM. Ch. et J. Guilhot³⁸. *Rapports de la loi fiscale avec le Droit privé* : « L'impôt de l'enregistrement est susceptible de frapper toutes les conventions qui interviennent entre les particuliers. Mais comme la loi fiscale ne définit pas les contrats qu'elle tarifie, c'est dans le Droit privé qu'il convient de rechercher cette définition. Il en résulte que la perception de l'impôt de l'enregistrement se détermine d'après les principes de la loi fiscale combinés avec ceux de la loi civile. La première établit les tarifs et spécifie à quelle catégorie d'actes et de mutations ils sont applicables; la seconde enseigne à quels caractères on reconnaît si un acte ou une mutation rentre dans telle ou telle catégorie³⁹.

« Pour percevoir l'impôt dont le recouvrement lui est confié, l'administration est donc toujours obligée de déterminer quelle est, d'après les règles ordinaires de la législation civile,

37. Voir chap. I, section III, § 3.

38. Ch. et J. Guilhot, *Code de l'Enregistrement*. Libr. des jurisclassesurs, p. 19-20.

39. V. Cass. req., 13 janvier 1890, Inst. 2790, § 4, S. 91.1.38; J. E., 23340; Cass. civ., 16 décembre 1907, Inst. 3255, § 12, S. 1909.1.465, J. E., 27387, R. E., 4530.

la nature réelle des actes et des mutations qui donnent ouverture aux droits. »

Ce sont là, à notre avis, des règles saines, et nous espérons le montrer.

Section III

OBSERVATIONS CRITIQUES RELATIVES A LA DOCTRINE DE L'AUTONOMIE DU DROIT FISCAL.

La doctrine de l'autonomie du Droit fiscal suggère un certain nombre d'observations. Mais pour que celles-ci prennent plus de relief, il est tout d'abord nécessaire de souligner l'ancienneté des antinomies entre le Droit civil et le Droit fiscal et d'autre part le caractère de nouveauté de la doctrine actuelle de l'autonomie du Droit fiscal ainsi que ses conditions de formation.

§ I. Ancienneté des antinomies entre le Droit civil et le Droit fiscal.

Il est, en premier lieu, important de bien marquer que les antinomies entre le Droit civil et le Droit fiscal ne datent pas d'aujourd'hui. Elles paraissent seulement plus remarquables à notre époque parce qu'elles sont de plus en plus nombreuses et grosses de conséquences.

Pour ne citer qu'un exemple, M. Trotobas indique bien⁴⁰ que le désaccord législatif entre la loi civile et la loi fiscale n'est pas le propre des plus récentes lois fiscales. Ainsi une loi de 1836 méconnaissait les articles du Code civil sur la distinction des meubles et des immeubles au regard d'une loi d'impôt⁴¹.

40. L. Trotobas, *Essai sur le Droit fiscal*, p. 206.

41. L. du 18 juillet 1836, art. 2; v. les applications de la jurisprudence relative aux meubles considérés comme immeubles au point de vue fiscal dans F. Imbrecq, *Traité prat. de l'impôt sur la propriété bâtie*, Paris, 1925, p. 23.

En ce qui touche l'Enregistrement, la grande loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798), dont Championnière et Rigaud disaient « qu'elle ne contenait pas une exception aux règles du droit commun⁴² », a, quelle que soit d'ailleurs l'opinion qu'on ait sur ce point, été suivie d'une série de solutions, de décisions et de dispositions législatives auxquelles on ne peut en tout cas rendre cet hommage.

Aussi, depuis longtemps a-t-on étudié et critiqué ces désaccords, notamment quant à leurs causes génératrices. M. François Nouaille écrit dans son livre déjà cité⁴³ :

« De ces dérogations au Droit commun il y a plusieurs raisons.

« La première c'est que les principes mêmes de la loi civile ont été modifiés depuis qu'a paru la loi fondamentale de l'Enregistrement. Mais les antinomies entre la loi civile et la loi fiscale sont le plus souvent imputables au législateur.

« Parfois il déroge à la loi civile dans un intérêt social, en dehors de toute préoccupation fiscale. Plus fréquemment, les dispositions fiscales qui sont en opposition avec le Droit civil sont inspirées par la crainte que le contribuable ne mette ses règles à profit pour frustrer le Trésor. Quelquefois enfin, c'est dans une vue purement fiscale que le législateur déroge au Droit commun. » Remarquons, en passant, qu'il n'est pas, croyons-nous, téméraire d'avancer que les principales dérogations au Droit commun proviennent surtout aujourd'hui de ces deux dernières causes. Mais ce que nous désirons bien souligner ici, c'est l'ancienneté des dérogations aux principes du Droit commun par le Droit fiscal, qui de même que les causes qui les ont produites, sont de tous les temps; leur étude a d'ailleurs connu des fortunes diverses⁴⁴.

42. *Traité des Droits d'Enregistrement*, 2^e édition, Paris, 1851, t. V, p. 43.

43. *Op. cit.* Introduction, p. 4.

44. Valette écrivait en 1843 que « l'étude des rapports du droit commun et du droit fiscal » était délaissée et tombait « dans le domaine exclusif des arrê-
tistes et des gens d'affaire ».

§ 2. **Caractère de nouveauté de la doctrine actuelle de l'autonomie du Droit fiscal. Ses conditions de formation. Les véritables raisons de son éclosion; leur valeur.**

1. Nous mettrons sans plus tarder en opposition avec cette ancienneté des antinomies entre Droit civil et Droit fiscal la nouveauté des principes de l'Ecole actuelle de l'autonomie du Droit fiscal. On pourrait objecter que cette nouvelle doctrine est en somme la même que celle de l'Ecole administrative dont nous avons parlé. Nous avons vu en effet qu'elle consacrait en quelque sorte un renouveau d'influence de cette Ecole. Mais nous devons juger de l'une et de l'autre d'une manière très différente. Leurs conditions de formation n'ont pas été semblables, et le juriste doit juger les doctrines en ne perdant jamais de vue l'état social. Voyons quelles ont été les conditions de formation de l'ancienne Ecole administrative. M. Bonnefon nous le dit⁴⁵ :

« Formés à l'Ecole des auteurs de la loi du 22 frimaire, à une Ecole, par conséquent qui, ayant précédé la publication de nos lois civiles, ne pouvait voir dans la loi de l'enregistrement qu'une règle abstraite de perception », les adeptes de l'Ecole administrative « nous paraissent n'avoir jamais cherché à s'inspirer des idées philosophiques qui découlent avec une si heureuse abondance de l'union intime des principes de la loi civile avec les principes de la loi de l'impôt. »

Or aujourd'hui, nous sommes profondément accoutumés à la stabilité qu'a pu nous donner la codification. Après un siècle et quart d'existence postérieure à celle-ci et uniforme dans son ensemble, notre droit commun a ainsi profondément contribué à la formation de notre état social qui trouve en lui ses racines et sa raison d'être. Aujourd'hui, des principes qui sont le fruit d'une lente élaboration nous gouvernent étroitement. Il était donc tout naturel que l'Ecole admi-

45. Bonnefon, *loc. cit.*

nistrative prenne une allure nouvelle correspondant à la fois à l'Etat social et à l'Etat juridique du moment. Cette allure nouvelle est traduite par la lutte ouverte qu'elle mène contre les principes. Ceux-ci ayant acquis une force considérable, leurs adversaires ont senti le besoin de se retrancher eux-mêmes derrière d'autres principes et ils ont choisi pour ce faire la protection du Droit public couvrant l'autonomie du Droit fiscal.

C'est en effet là une jeune doctrine. Ecoutons M. Geny⁴⁶ : « Une jeune doctrine commence à poindre qui revendique l'autonomie du Droit fiscal, ce qui veut dire apparemment que les questions juridiques soulevées par l'application des lois d'impôts et débattues normalement entre les administrations financières et les contribuables, comporteraient des principes de solution nettement spécifiques et indépendants du Droit commun représenté principalement par le Droit civil et le Droit commercial. A vrai dire, ces principes de solution *strictement fiscaux*, n'ont pas encore été clairement dégagés par ceux qui en soutiennent l'existence. » Nous n'avons pas à rechercher ici si ces principes de solution ont été dégagés d'une façon plus précise après que M. Geny eut écrit ces lignes⁴⁷; qu'il nous suffise de remarquer que les principes de cette jeune doctrine n'ont pas été depuis qu'existent les dites antinomies encore parfaitement définis.

Nous ne nous permettrons pas de conclure à son mal fondé en tirant argument de sa nouveauté. On nous en ferait sans doute, et avec raison, grief, mais nous soutiendrons en revanche qu'il est tout à fait remarquable de voir éclore à l'époque actuelle une doctrine toute nouvelle sur cette antique question ! Et nous n'hésiterons pas, sans discuter ici de sa valeur propre, à écrire que c'est là une théorie élaborée après coup dont le but est de justifier des pratiques administratives suivies par la jurisprudence sans doute,

46. Génv, note déjà citée au Sirey, 1927.3.41.

47. V. notamment l'article de M. Trotabas, *Essai sur le Droit fiscal*.

mais dérivant d'une méthode empirique et justifiable seulement par un état de fait exceptionnel, constitué par les nécessités budgétaires et la volonté de prévenir ou de réprimer l'évasion fiscale. Nous le répétons : les principes du Droit commun étaient trop délibérément méconnus et violés par le Droit fiscal pour qu'on pût se contenter, pour justifier ces atteintes, d'arguer de la supériorité du fisc. Il a fallu tenter de les justifier « en Droit ». L'origine de cette tentative est certaine.

2. Non moins certaines sont les causes des antinomies du Droit commun et du Droit fiscal. Nous avons vu plus haut celles qui de tout temps les ont provoquées⁴⁸. Aujourd'hui c'est principalement la lutte contre la fraude qui les fait naître. M. Charles-Ambroise Colin écrit au sujet du Droit fiscal⁴⁹ : « Les principes qui régissent cette nouvelle branche du Droit en passe de conquérir son autonomie, n'ont du reste pas l'inflexible logique des théories juridiques du Droit privé; ils s'inspirent principalement de la nécessité de la lutte contre la fraude et tendent avant tout à la prévenir et à la réprimer. »

Nous nous trouvons donc en présence d'une doctrine qui a manifestement pour but de protéger l'Etat, qui a été créée dans ce but et pour cette raison. Or, comme le dit M. Pilon⁵⁰ : « Aucun asservissement des règles du Droit civil aux besoins passagers du Trésor ne peut être toléré ». M. Trotabas minimisait l'Ecole des civilistes, « visant avant tout à protéger le contribuable contre les atteintes du fisc ». Nous avons protesté contre cette assertion. Remarquons à présent que c'est au contraire la doctrine nouvelle qui vise avant tout à protéger le fisc. Nous voyons revivre l'Ecole administrative et sa devise *ante omnia fiscus*, mais, ce qui est plus grave, il est fait appel à un Droit nouveau pour en justifier l'existence.

48. Chap. I, sect. III, § 1.

49. Note sous arrêt Cass. civ., 1^{er} juillet 1925, D. 1926.1.19.

50. Pilon, *Principes et technique des droits d'Enregistrement*, t. I, *Les Principes*. Libr. Dalloz, 1929. Préface.

3. Mais, peuvent répondre les partisans de l'autonomie du Droit fiscal, aujourd'hui ce qui est le plus à craindre, ce n'est pas la rapacité de l'administration, c'est la fraude des contribuables. Les principes du Droit privé, certains tout au moins, sont des obstacles qu'ils utilisent contre le fisc. Il faut donc en trouver de nouveaux, proprement fiscaux et mieux adaptés aux nécessités de l'heure. Nous avons constaté l'empirisme de cette doctrine; mais est-il du moins justifié par la nécessité de la lutte contre la fraude ? Nous ne le pensons pas. En effet, que faut-il entendre par fraude ? Il est nécessaire de bien distinguer la fraude proprement dite et l'évasion fiscale.

La première est constituée par tout acte illégal accompli par un contribuable tendant à frustrer le Trésor. La seconde consiste en l'emploi de moyens légaux grâce auxquels l'impôt est évité en totalité ou en partie.

Or, à notre avis, il ne saurait faire de doute que la fraude proprement dite ne peut justifier aucune atteinte aux principes établis. Pénalités et sanctions correctionnelles édictées dans le but de la réprimer doivent suffire à leur rôle⁵¹. C'est donc l'évasion fiscale légale qu'on veut déjouer en dérogeant au Droit commun. — Or il est certain qu'entre deux voies légales les contribuables ont le droit de choisir celle qui implique les droits les moins élevés. La jurisprudence s'est maintes fois prononcée en ce sens, de même que la doctrine⁵².

51. V. notamment Code de l'Enregistrement, titre VI, section I, Des peines pour défaut d'enregistrement des actes et déclarations dans les délais section II, Des peines pour omissions, insuffisances, dissimulations et infractions analogues; section III, Sanctions correctionnelles, etc., et toutes les dispositions spéciales concernant les amendes.

52. « Quand les parties, dit M. Dalloz (v. Enregistrement, n° 108), n'ont fait qu'user d'un droit que leur laisse la loi, en prenant, pour arriver à leur but la voie la moins onéreuse pour elles, en ce qu'elle serait moins profitable au Trésor, la règle générale conserve son empire : c'est alors la qualification donnée par les parties qui déterminera encore le contrat. » Les arrêts des 24 avril 1854 (D. P. 54.1.157) et 11 déc. 1855 (Inst. n° 2137, § 10-1°) de la Ch. civile de la Cour de cassation consacrent cette règle. V. égal. Inst. n° 2449, § 4, p. 58 (Cass. req., 15 avril 1872). Léon Minot, *Les principes du Droit fiscal*, Paris, 1^{re} édition, p. 157 sq., v° Fraude. *Revue des contributions et de l'Enregistrement*, août 1928, p. 181.

Dès lors, remarquons, ce qui a bien son importance, que c'est seulement contre ce qu'on a nommé « évvasion fiscale » qui est légale, et non contre une fraude véritable, caractérisée par des moyens illégaux, que les nouveaux principes fiscaux peuvent s'appliquer. Cette remarque, à notre sens, enlève singulièrement de sa force à l'argument tiré de la nécessité de la lutte contre la fraude pour justifier ces principes nouveaux.

§ 3. Les dangers de l'Ecole de l'autonomie du Droit fiscal et spécialement pour le Droit civil et pour le Droit fiscal lui-même.

1. Nous allons maintenant examiner quelques-uns des dangers que présente l'application de la nouvelle théorie fiscale. Ils nous paraissent très graves.

Nous avons dit que la nouvelle Ecole a pris naissance pour justifier des solutions empiriques au moyen d'un Droit fiscal nouveau, autonome, branche du Droit public, tentant de leur donner ainsi un fondement scientifique. Il est remarquable de constater que ses partisans s'isolent ainsi en une tour d'ivoire d'où ils peuvent se permettre d'adopter des solutions sans les justifier autrement que par ce principe de l'indépendance du Droit fiscal ! Encore proclament-ils vaine toute critique adressée à celui-ci⁵³ ! Nous savons bien qu'ils ne rejettent pas délibérément toutes les règles de Droit commun appliquées au Droit fiscal. Mais comme ils se réservent toujours le droit de les écarter au nom de l'autonomie de celui-ci, c'est en fait consacrer l'arbitraire au profit de l'administration. Nul besoin de justifier juridiquement telle ou telle solution ne se fait plus sentir. Nul besoin même de porter un jugement de valeur sur ces antinomies. Les con-

53. V. chapitre I, section II, § 2-2.

séquences de cette situation peuvent être très graves. A cela M. Trotabas répond que les tribunaux forment un rempart suffisant pour prévenir tout arbitraire⁵⁴. Que vaut cette affirmation ? Il n'est pas sans intérêt de remarquer tout d'abord à ce sujet que la jurisprudence ne saurait prévaloir sur la loi car elle ne constitue pas une source formelle des règles de Droit comme celle-ci⁵⁵. Les tribunaux ont au contraire pour fonction primordiale d'être les gardiens de la loi et d'assurer la plénitude de son application. — Par conséquent le « rempart » des tribunaux n'est d'aucun effet contre une loi fiscale trop souvent l'objet d'un vote hâtif sous la pression des circonstances et de l'administration.

En second lieu il ne faut pas s'exagérer l'importance du contrôle du juge sur le « pouvoir fiscal », selon les termes de M. Trotabas. En effet, les cours et tribunaux émettent des arrêts d'espèce et des arrêts de principe et ce sont ces derniers qui, exposant une théorie juridique construite de toutes pièces dans leur première partie, et en faisant application aux faits de la cause dans leur seconde partie, ont le rôle le plus actif dans l'élaboration du Droit. Or, si les cours ou tribunaux inférieurs à celui qui a émis une décision de principe sur un point donné ont une tendance naturelle à s'y conformer, ce n'est pas là une règle forcée ni absolue. Il n'est pas rare de les voir se dresser contre une jurisprudence jugée par eux mauvaise. D'autre part la Cour de cassation elle-même n'hésite pas à se déjuger. Il y a de ce fait des exemples fréquents. Enfin le législateur peut toujours intervenir pour rectifier une jurisprudence qu'il estime contraire à la loi. De tout ceci il résulte que le « rempart » formé par les tribunaux et cours n'a pas le caractère d'absolue efficacité qu'on veut lui prêter contre le « pouvoir fiscal ». Ce n'est donc pas en lui qu'il faut chercher la protection nécessaire

54. V. chap. I, section II, § 2-2.

55. V. J. Bonnecase, *Supplément au Traité théorique et pratique de Droit civil par Baudry-Lacantinerie*, t. I, n^{os} 133 et s.

contre l'arbitraire de l'administration, et à plus forte raison du législateur, car, si une loi, qui est une source formelle des règles de Droit et des institutions juridiques ne comporte pas toujours des dispositions conformes aux sources réelles du Droit, *a fortiori* la jurisprudence qui n'est même pas, elle, une source formelle des règles de Droit, ne peut elle suffire au rôle qu'on veut lui faire tenir ici.

En réalité c'est toujours aux sources réelles du Droit, élément expérimental sous son double aspect : aspirations du milieu social et aspirations de la nature permanente de l'homme et élément rationnel, traduit par la notion de Droit, qu'il faut se reporter pour juger des règles de Droit. Toujours il faut se demander si telle règle, telle décision est conforme à l'harmonie sociale que le Droit a pour but de réaliser; il faut se garder de rechercher la protection quelquefois illusoire et toujours relative, soit des tribunaux soit même du législateur. Ce qu'il faut, c'est maintenir l'harmonie sociale grâce à l'harmonie juridique, et ce but condamne impitoyablement toute antinomie profonde, toute opposition de principe caractérisée, entre les diverses branches du Droit.

Nous devons nous rappeler l'origine de la subordination du Droit fiscal au Droit civil. Nous avons vu que Dumoulin avait compris le premier que la loi fiscale devait être subordonnée à la loi civile, et y voyait un moyen de corriger la rapacité des seigneurs. On ne saurait certes assimiler les profits seigneuriaux par exemple aux droits d'enregistrement actuels⁵⁶. Il y a cependant là un état qui vaut d'être noté, cette similitude traduisant l'importance des principes du Droit privé au regard de l'arbitraire de l'Etat. On a pu dire que le Droit français, vu l'ingérence de l'Etat dans les rapports entre particuliers, se rapprochait du Droit civil soviétique. M. H. Lalou écrit en effet, après avoir spécifié que le bouleversement du Code civil par le Droit fiscal semblait marquer l'avènement d'une nouvelle conception des contrats et que

56. Voir sur cette question, Ennefon, *op. cit.*, chap. II.

ceux-ci n'étaient plus des rapports entre deux personnes, mais entre trois personnes, les deux contractants et l'Etat⁵⁷ : « Ainsi le Droit français tend à se rapprocher du Droit civil soviétique. Le Code civil des Soviets, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1923, contient en effet les articles suivants : Art. 30 : « Est nul l'acte juridique visant manifestement à léser l'Etat. » Art. 402 : « Celui qui s'est enrichi par suite d'un acte tendant à léser l'Etat est tenu de verser au profit de l'Etat ce qu'il a reçu indûment. »

2. A côté de ce danger d'arbitraire nous devons placer les périls que présente pour l'application du Droit civil la méconnaissance de ses principes. M. Pilon écrit : « Dans le domaine purement pratique, les emprises et les empiétements du Droit fiscal sur le Droit civil ont eu pour conséquence une déformation des procédés auxquels, en conformité avec les préceptes du Droit civil, l'on avait recours dans les différentes manifestations de la vie juridique. Pour échapper à une fiscalité considérée comme trop tracassière et trop lourde, on a vu se modifier profondément la technique du Droit civil⁵⁸. »

Comment, d'ailleurs, le trouble pourrait-il être porté dans les relations entre Droit fiscal et Droit civils sans que celui-ci en soit profondément bouleversé ? Il est des notions essentielles du Droit qui le dominent tout entier. Telle est par exemple la notion de personnalité morale. « On dirait, dit M. J. Bonnecase, que le développement du Droit contemporain oscille autour de la notion de personne morale⁵⁹. » Comment cette notion par exemple pourrait-elle être méconnue par le Droit fiscal autonome sans qu'il en résulte

57. Henri Lalou, *Droit fiscal contre Code civil* (*Dalloz hebdomadaire*, 3 févr. 1927, chronique, p. 9-12).

58. Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, t. I, *Les Principes*. Lib. Dalloz, 1929, p. 47-48. V. aussi Armilhon, *Des répercussions civiles des innovations fiscales*, thèse, Paris, 1923.

59. J. Bonnecase, *Supplément au Traité de Droit civil de Baudry-Lacantinerie*, 1928, t. IV, 1^{re} partie, *Le droit de la personnalité*, p. 30.

une incohérence grosse de conséquences ? Remarquons en outre qu'elle n'est pas déterminée par la loi, que de nombreux systèmes ont été édifiés à son sujet, qu'enfin la jurisprudence la concernant est en évolution.

Certes nous entendons bien que les champions de la doctrine autonomiste pourront dire que la notion de personnalité morale fait partie des notions compréhensives qui constituent le fonds commun opposable à toute discipline, et qu'en conséquence elle est valable aussi bien en Droit fiscal qu'en Droit privé. S'il en est ainsi nous serons d'autant plus à l'aise pour constater dans la suite de notre travail les atteintes dont elle a été l'objet. Nous en concluons qu'il est très difficile sinon impossible de limiter les dérogations apportées par le Droit fiscal à telle ou telle notion. C'est en effet là de l'anarchie juridique.

3. Il est d'ailleurs extrêmement douteux que le Droit fiscal lui-même puisse en retirer un bénéfice quelconque. Nous avons vu plus haut que jusqu'à présent le Droit privé avait tout de même été respecté d'une façon générale. S'il n'en était plus ainsi, qu'advierait-il du Droit fiscal ? L'incohérence de ses solutions deviendrait absolue. Il faut toujours se garder de trop innover car le passé nous domine et le Droit ne s'élabore pas en un jour. Encore faut-il juger aussi le Droit fiscal nouveau à ses résultats. L'évasion fiscale a-t-elle été arrêtée ? Il est certain qu'il n'en est pas ainsi, qu'il ne pourra jamais en être ainsi. C'est que les contradictions que ce nouveau Droit porte en lui ne lui permettent pas d'être efficace.

Nous ajouterons enfin que l'effet principal de la doctrine de l'autonomie du Droit fiscal serait d'assurer en quelque sorte la perpétuité des atteintes aux principes anciennement admis.

On peut penser qu'à des périodes exceptionnelles doit correspondre une législation et une jurisprudence d'exception. Mais il est certain que des mesures et décisions pré-

cipitées prises en période critique, quelque justifiées qu'elles soient par un équilibre financier compromis, doivent être ensuite abolies ou modifiées lorsque le pays revient vers un état sain et normal. De là l'influence pernicieuse de l'Ecole de l'autonomie du Droit fiscal qui est d'autant plus dangereuse qu'elle assure la perpétuité de l'incohérence.

Telles sont les quelques remarques que nous voulions présenter et qui sont relatives à la critique externe, pourrions nous dire, de l'autonomie du Droit fiscal.

CHAPITRE II

Les tarifs des cessions de droits sociaux. Leur évolution depuis la loi du 22 frimaire an VII jusqu'à nos jours.

Considérations sur l'importance de ce second chapitre. — Nous venons d'examiner les théories divergentes concernant les rapports du Droit privé et du Droit fiscal et de faire quelques observations relatives à la doctrine de l'autonomie du Droit fiscal. Nous allons à présent, avant d'étudier les principes qui dominent les cessions de droits sociaux, considérer dans leur évolution les tarifs qui s'appliquent à celles-ci. Nous nous proposons bien de suivre dans la suite de notre étude les directives de la méthode scientifique et critique aujourd'hui en honneur¹ et qui consiste à dégager les principes d'une discipline juridique, puis à les éclairer par une analyse jurisprudentielle et à les critiquer²; mais l'examen des tarifs doit être placé en tête de nos développements.

Il est en effet logique d'établir ce que le redevable paye avant de considérer la manière dont il le paye, d'autant que la question des tarifs est aujourd'hui particulièrement

1. La méthode scientifique et critique a succédé à la méthode dogmatique, elle-même précédée autrefois par la méthode exégétique. Cette dernière fut représentée par exemple par Demante fils qui commenta article par article la loi du 22 frimaire an VII. La méthode dogmatique, par Naquet, qui groupa les règles légales et jurisprudentielles en principes pour éviter les répétitions et l'éparpillement.

2. M. J. Bonnetant écrit : « Notre époque se caractérise en effet par son esprit critique. Il n'y a ici encore qu'à jeter un simple coup d'œil sur le mouvement juridique dont tous les pays du monde sont le théâtre pour en être convaincu. Rien ni personne n'échappe au désir de passer au crible les notions sur lesquelles repose l'organisation juridique actuelle. » (J. Bonnetant, *Humanisme, Classicisme, Romanisme dans la vie du Droit*. Extrait de la *Revue générale du Droit*, édit. de Boccard, Paris, 1930, p. 7-8.)

digne d'attention. Les ressources budgétaires réclamées aux droits de mutation se sont accrues d'une manière presque abusive, et ces augmentations ont engendré l'arrêt des transactions, l'élévation des prix, la fraude ou l'évasion fiscale.

Mais en nous plaçant non plus au point de vue économique mais au point de vue juridique, nous remarquerons que la question des tarifs a une très grande influence sur les règles et les principes suivis par l'administration. C'est en effet le rendement de l'impôt qui est recherché par elle en premier lieu et nous verrons que telle est la cause principale de l'abandon de principes jusqu'alors respectés.

Un effet inverse se produit d'ailleurs souvent également, à savoir qu'une nouvelle règle jurisprudentielle a pour conséquence immédiate une modification de tarifs destinée à rétablir un rendement fiscal égal à ce qu'il était antérieurement.

Cette étude de l'évolution des tarifs auxquels sont soumises les cessions de droits sociaux nous montrera aussi les conditions dans lesquelles sont en quelque sorte nées certaines règles. Lorsque nous étudierons celles-ci, il nous suffira ainsi de nous reporter à cet aperçu préliminaire dans le cadre du temps pour mieux apercevoir au sein de cette évolution leur origine historique, jurisprudentielle, doctrinale ou administrative.

Nous remonterons dans notre exposé à la loi fondamentale sur l'Enregistrement du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798) et examinerons les modifications aux tarifs qui l'ont suivie jusqu'à nos jours.

Nous suivrons l'évolution des droits frappant les cessions de droits sociaux dans ses questions principales.

Les textes établissant les impôts d'enregistrement applicables aux cessions des divisions d'un capital social ont donné lieu au siècle dernier et jusqu'à nos jours à des difficultés d'interprétation considérables dont nous essaierons de dégager ainsi les plus marquantes.

Nous distinguerons à cet effet quatre périodes successives

qui nous paraissent marquer logiquement cette évolution.

Ce sont :

1^{re} période : de l'an VII (1798) jusqu'en 1857.

2^e période : 1857-1895.

3^e période : 1895-1922.

4^e période : 1922 jusqu'à l'heure actuelle.

I. — Première période.

De l'an VII (1798) jusqu'en 1857.

Au début de cette période, les seuls textes de loi dominant les cessions de droits sociaux étaient les suivants : l'art. 69, § 5, n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII, qui soumettait au droit de 2 % les adjudications, ventes et cessions d'objets mobiliers généralement quelconques.

D'autre part, l'art. 69, § 2, n° 6 de la même loi renfermant une exception à cet article. Il est ainsi conçu :

« Sont sujets au droit de 0,50 % les billets à ordre, les cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires et tous autres effets négociables de particuliers ou de compagnies, à l'exclusion des lettres de change tirées de place en place³. »

Etant donnés ces articles, il s'agissait alors de savoir à quelles parts sociales devait s'appliquer le tarif réduit de 0,50 %. Ce n'était pas là chose facile.

Remarquons tout d'abord que les titres au porteur étaient exempts d'impôt. Ils pouvaient se transmettre de la main à la main.

De même un simple endos évitait tout paiement. Cette loi de frimaire s'avérait par là inefficace, mais elle était en outre dans ses dispositions très insuffisante en matière de cession de droits sociaux.

3. Ce droit de 0,50 % était soumis aux décimes comme tous les droits d'Enregistrement.

La combinaison des deux textes ci-dessus rapportés embarrassait beaucoup l'administration à qui il incombait de déterminer les droits sociaux passibles du droit de faveur de 0,50 %.

Elle estima tout d'abord qu'il fallait faire une distinction entre associés et tiers; vis-à-vis des associés les droits sociaux, même dans les sociétés possédant des immeubles, devaient être considérés comme mobiliers en vertu de l'art. 529 du Code civil⁴. Au contraire le bénéfice de cet article ne devait pas s'appliquer aux tiers vis-à-vis desquels ces droits devaient conserver leur caractère immobilier. C'était là une première tentative pour que les droits de cession soient perçus selon la nature des biens. Mais la Cour de cassation, par deux arrêts des 7 et 14 avril 1824 (4780 J. N.; 7717 J. E., 1146, § 2, I. G; S. 25-1-18), déclara que la cession de ces fractions de capital même à des tiers n'était passible que du droit de 2 %, et l'administration fut ainsi obligée de prendre pour règle la doctrine de ces arrêts (1146-2, I. G.).

Elle prétendit d'autre part faire une distinction entre les cessions d'*actions* ne donnant droit qu'à un dividende et les cessions d'*intérêts* conférant un droit de copropriété dans le fonds social. Elle appliquait alors le droit de 2 % à ces dernières, réservant le droit de 0,50 % pour les premières seulement. (4951 J. E; Délibération 7 sept. 1821, 7055 J. E; Délibération 4 oct. 1826, 1205, § 2, I. G; 6075 J. N; 8592 J. E). Cette distinction n'avait, de toute évidence, rien de juridique. Aussi fut-elle nettement condamnée par un arrêt de la Cour de cassation du 8 février 1837 (1539, § 2, I. G; 3523 J. N; 11726 J. E; S. 37. 1. 113).

4. L'art. 529 du Code civil dispose :

« Sont meubles par la détermination de la loi, les obligations et actions qui ont pour objet des sommes exigibles ou des effets mobiliers, les actions ou intérêts dans les compagnies de finance, de commerce ou d'industrie, encore que des immeubles dépendant de ces entreprises appartiennent aux compagnies. Ces actions ou intérêts sont réputés meubles à l'égard de chaque associé seulement tant que dure la Société. Sont aussi meubles par la détermination de la loi les rentes perpétuelles ou viagères, soit sur l'Etat, soit sur des particuliers. »

L'administration imagina alors de soutenir que l'art. 69 § 2, n° 6, qui applique le tarif réduit de 0,50 % parlant dans le même contexte des actions, des billets à ordre et de tous autres effets négociables, ne s'appliquait qu'aux *cessions d'actions assimilables aux effets négociables*, c'est-à-dire soumises aux voies de transferts commerciaux. D'où elle concluait que toutes les cessions ordinaires restaient soumises au droit ordinaire de 2 %. Elle contrevenait ainsi au principe d'interprétation des lois fiscales affirmé nettement qui veut que les lois d'impôt dont le sens est clair et précis soient interprétées à la lettre sans qu'il soit permis d'y introduire des distinctions qu'elles n'ont pas faites⁵. Cette doctrine ne triompha jamais devant la Cour suprême. Par les deux arrêts des 6 juin et 21 août 1837⁶, elle maintint le droit de 0,50 % quoique les actions ne fussent pas négociables par les voies commerciales.

L'administration obtint ensuite d'autres arrêts dont les considérants furent plus ou moins favorables à sa prétention⁷.

Mais la Cour affirma catégoriquement sa première jurisprudence dans un arrêt du 16 juillet 1845⁸ par les attendus suivants : « Attendu qu'aux termes de l'art. 529 du Code civil, les actions ou intérêts dans les Compagnies de finance, de commerce ou d'industrie, sont réputées meubles, encore que des immeubles appartiennent aux compagnies; attendu que, par exception à la disposition générale du n° 1, § 5, de l'art. 69 de la loi du 22 frimaire an VII qui soumit à un droit de 2 francs par 100 francs toutes les ventes d'objets mobiliers, le n° 6 § 2 du même article n'assujettit les actions

5. Cass. civ., 24 février 1875, Inst. 2509, § 7; S. 75.1.181, J. E. 19708; Cass. civ., 6 avril 1887, Inst. 2737, § 5; S. 87.1.434, J. E. 22.826. Cf. art. 187.

6. V. 1539-2 et 1562-3 I G.; S. 37.1.489 et 1035, 9692 et 9791 J. N.

7. Cass., 27 janvier 1841, 12677 J. E.; 10867 J. N.; 5950 C.; 1643.1 I G.; S. 41.1.170; 12 juillet 1842, 13037 J. E.; 11402 J. N.; 6446 C.; 1683.1 I. G.; S. 42.1.505; 14 déc. 1842, 13144 J. E.; 11539 J. N.; 1693.1 I. G.; S. 43.1.79; 11 janvier 1843, 13174 J. E.; 11558 J. N.; 6446 C.; 1697.6 I. G.; S. 43.1.317.

8. Cass., 16 juillet 1845, S. 45.1.664, D. 45.1.314; 13795 J. E.; 12.455 J. N.; 1755.3. I. G.

mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires et tous autres effets négociables qu'à un droit de 0,50 par 100 francs; attendu que si, au regard de la loi fiscale, les actions mobilières des compagnies se trouvent comprises au nombre des effets négociables, c'est parce que ces actions sont créées pour opérer la division du capital et pour en faciliter la transmission, abstraction faite des meubles ou immeubles qui appartiennent à ces compagnies; *attendu que, sous ce rapport, il importe peu que la division du capital se soit opérée en actions et coupons d'actions, ou en deniers d'intérêts et fractions, et que la cession en ait été faite par acte particulier*; attendu dans l'espèce que le fonds social de la Compagnie des Mines d'Anzin est divisé en deniers et fractions; attendu que, dès lors, la cession du tiers d'un denier d'intérêt dans cette société faite par Paul Perrier à la dame de Campredon Périer, suivant acte notarié du 4 oct. 1842, n'était assujettie qu'au droit de 50 c. par 100 fr... » La Cour de cassation devait d'ailleurs confirmer cette jurisprudence comme nous le verrons en étudiant notre deuxième période.

II. — Deuxième période (1857-1895).

Cette période débute par le vote de la grande loi du 23 juin 1857. La loi du 5 juin 1850 avait soumis au droit de timbre proportionnel et exempté du droit d'enregistrement les titres des sociétés, sauf ceux « dont la cession n'est parfaite à l'égard des tiers qu'au moyen des conditions déterminées par l'art. 1690 C. civil⁹ ». La loi du 23 juin 1857, qui créa le droit de transmission, intervint alors. Elle s'exprimait ainsi dans son article 6 : « *Indépendamment des droits établis par le titre II de la loi du 5 juin 1850, toute cession de titres ou promesses d'actions et d'obligations dans une*

9. L'art. 1690 C. civ. énonce : « Le cessionnaire n'est saisi à l'égard des tiers que par la signification du transport faite au débiteur. Néanmoins le cessionnaire peut être également saisi par l'acceptation du transport faite par le débiteur dans un acte authentique. »

société, compagnie ou entreprise quelconque, financière, industrielle, commerciale ou civile, quelle que soit la date de sa création, est assujettie à partir du 1^{er} juillet 1857 à un droit de transmission de 20 centimes par 100 francs de la valeur négociée. Ce droit, pour les titres au porteur, et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société, est converti en une taxe annuelle et obligatoire de 20 cm. par 100 fr. du capital desdites actions et obligations, évalué par leur cours moyen pendant l'année précédente et à défaut de cours dans cette année, conformément aux règles établies par les lois sur l'enregistrement. »

Des premiers mots de cet article : « Indépendamment des droits établis par le titre II de la loi du 5 juin 1850 », on voulut conclure que le droit de transmission se superposait exactement au droit de timbre et ne frappait que les titres déjà atteints par ce droit; tous les titres transmissibles exclusivement par voie de cession civile échappant au droit de timbre, échappaient par suite aussi au droit de transmission de la loi de 1850 et restaient soumis au droit de cession de droits sociaux de la loi du 22 frimaire an VII.

La doctrine¹⁰ et la jurisprudence¹¹ étaient d'accord pour ne pas appliquer la loi du 23 juin 1857 aux titres transmissibles exclusivement par voie de cession civile et pour les soumettre à la loi de l'an VII.

Mais quel était le tarif de cette dernière loi qui leur était applicable ? La Cour de cassation confirmant sa jurisprudence déjà indiquée dans l'exposé de notre première période, relativement aux fractions d'un capital non négociable par les modes commerciaux, décida, comme elle l'avait fait dans l'arrêt reproduit plus haut du 16 juillet 1845, que c'était le droit de 0,50 % (art. 69, § 2, n° 6) qui devait être perçu.

Par les arrêts du 3 mai 1864¹², du 6 février 1867¹³ et du

10. Garnier, v° Dr. de transm. n° 13 et 14; Rép. périod., n° 8486; Dict. Enr. suppl., v° Act. et obl., n° 200; Demante, II, n° 516.

11. V. jugements cités dans la note de Wahl sous Cass. civ., 4 févr. 1895, S. 95.1.363.

12. S. 64.1.293, 17833, *Journ. Enreg.*; D. 64.1.170.

13. S. 67.1.135, 18.348 *Journ. Enreg.*

16 novembre 1868¹⁴ la Chambre civile déclara en effet les cessions d'intérêt sujettes au droit de 0,50, et non au droit de 2 % de la loi de frimaire.

Enfin la question fut définitivement tranchée par un arrêt des chambres réunies du 29 déc. 1868¹⁵ qu'il importe de reproduire :

« Attendu, déclare-t-il, que le § 2, n° 6, de l'art. 69 de la loi du 22 frimaire an VII a apporté une exception à la règle qui frappe de 2 fr. par 100 fr. les rentes ou cession d'objets mobiliers; qu'il a été évidemment édicté en vue de favoriser le commerce et l'industrie en facilitant la circulation des capitaux qui y sont engagés, et què, dès lors, *en se pénétrant de son esprit*, on doit reconnaître qu'il s'applique d'une manière générale à toutes les divisions d'un capital social qu'elle qu'en soit la dénomination, *pourvu que la transmission puisse avoir lieu en faisant abstraction des meubles et des immeubles appartenant aux sociétés ou compagnies*; que peu importe, d'ailleurs, dans cet ordre d'idées, que la propriété dont la cession est ainsi favorisée ne soit point constatée au profit de chacun des associés par des titres distincts séparés de l'acte social, nominatifs ou au porteur, et ne puisse être cédée que par des actes particuliers, au lieu de pouvoir l'être soit par voie d'endossement ou de transfert, soit par une simple tradition manuelle; qu'il suffit, pour l'application de la modération du Droit, qu'elle résulte de l'acte constitutif de la société *qu'elle soit meuble dans le sens de l'art. 529 du Code civil, et qu'elle soit négociable à un titre quelconque*; attendu enfin que la disposition du n° 6, § 2, s'applique à toutes les sociétés, sous quelque forme qu'elles soient constatées, la loi n'ayant fait à cet égard aucune distinction. »

A la fin de cette période, il y avait en résumé trois régimes généraux concernant les cessions de droits sociaux.

14. S. 68.1.456, 18.614, *Journ. Enreg.*

15. S. 69.1.133, D. 69.1.73.

1° *Les fractions de capital non-négociables par les modes commerciaux* restaient soumis au droit réduit de l'art. 69, § 2, n° 6 de la loi du 22 frimaire an VII, qui était de 0,50 % plus les décimes, soit 0,625 %. La question de savoir si ce dernier article pouvait s'appliquer à elles à l'exclusion du droit de 2 % frappant les meubles édicté par l'art. 69, § 5, n° 1 de la même loi était tranchée. Les conditions d'application du tarif de 0,625 % étaient très clairement exprimées dans l'arrêt des chambres réunies du 29 déc. 1868, rendu en conclusion de la lutte que nous avons décrite sur ce point.

2° *Les fractions de capital négociables par les modes commerciaux* étaient, à l'exclusion de celles indiquées à l'alinéa suivant, assujetties au paiement du droit de transmission établi par l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857, premier alinéa. Ce droit, à l'origine de 0,20 % du montant de la valeur négociée, fut porté à 0,50 % sans décimes (lois du 16 sept. 1871, art. 11 et du 29 juin 1872, art. 3).

3° Une taxe annuelle et obligatoire frappait *les titres au porteur et ceux dont la transmission pouvait s'opérer sans un transfert sur les registres de la société* (art. 6, al. 2 de la loi du 23 juin 1857). Cette taxe qui était de 0, 12. % en 1857 fut portée à 0,20 % en 1872.

III. — Troisième période (1895-1922).

Nous avons vu dans la deuxième période que la jurisprudence et la doctrine étaient d'accord pour ne pas appliquer la loi du 23 juin 1857 aux fractions de capital transmissibles exclusivement par voie de cession civile. Elles avaient, avons-nous dit, conclu des termes de l'art. 6 de cette loi (à savoir : indépendamment des droits établis par le titre II de la loi du 5 juin 1850, toute cession, etc...), que le droit de transmission ne frappait que les titres déjà atteints par le droit de timbre de

cette loi de 1850, donc ne frappait pas les droits sociaux transmissibles seulement par les modes du Droit civil.

Ce raisonnement était mal fondé. L'explication des expressions précitées de la loi de 1857 est que, la loi de 1850 ayant supprimé le droit d'enregistrement sur les transmissions de titres et l'ayant *remplacé par le droit de timbre*, la loi de 1857 a jugé nécessaire de dire qu'en rétablissant, sur des bases nouvelles, le droit d'enregistrement, elle n'entendait pas faire disparaître le droit de timbre. Du reste, la loi de 1857, par ses termes généraux, englobait tous les titres des Sociétés. La jurisprudence, par l'arrêt de la Cour de cassation du 4 février 1895¹⁶, reconnut cette interprétation.

La loi du 23 juin 1857 devait donc s'appliquer également aux fractions de capital transmissibles exclusivement par voie de cession civile.

La doctrine, en la personne d'un de ses représentants les plus éminents, M. A. Wahl, acceptait cette solution¹⁷.

La Cour suprême par son arrêt du 27 avril 1906¹⁸ la confirmait.

Elle décidait : « Attendu en droit que, l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 précité, d'après lequel les cessions d'actions dans les sociétés sont assujetties au droit de 0,20 % (aujourd'hui 0,50 %) *englobe dans la généralité de ses termes toutes les cessions d'actions dans la société, quel que soit le mode employé pour la transmission...* attendu que la Direction générale soutient vainement que les cessions susvisées, s'appliquant à des parts d'intérêt dans la Société en nom collectif Saint frères, titres non-négociables, sont toujours assujetties, à la différence des cessions d'actions, au droit de 0,50 % majoré des décimes, par application de l'art. 69, § 2, n° 6 de la loi du 22 frimaire an VII; qu'en effet, on ne pourrait, sans introduire dans la loi fiscale une distinction qu'elle n'a pas faite, ne pas

16. Cass. civ., 4 févr. 1895, S. 95.1.363 et note de M. Wahl. Voir dans le même sens : tr. Douai, 22 avril 1896, *Rev. Enr.*, n° 1258.

17. A. Wahl, *Traité de Droit fiscal*, t. I, *Enregistrement*, 1902, p. 295, n° 323.

18. Cass. Req., 27 avril 1906, S. 1907-1.241, D. 1907.1.441.

appliquer l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 aussi bien aux cessions des parts d'intérêt dans les Sociétés en nom collectif qu'à toutes les autres cessions; *qu'il s'applique, d'une manière générale, à toutes les divisions d'un capital social, quelle qu'en soit la dénomination et quel que soit le mode employé pour leur transmission, pourvu que ces transmissions puissent avoir lieu en faisant abstraction des meubles et des immeubles appartenant aux sociétés et compagnies*; attendu qu'en vertu de la règle *non bis in idem*, il y a incompatibilité entre l'art. 69, § 2, n° 6 de la loi du 22 frimaire an VII et l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857, puisque dans les cessions que frappe l'impôt établi par ce dernier article, se trouvent nécessairement comprises celles qu'atteignait l'article précité de la loi du 22 frimaire an VII; qu'ainsi, en décidant que l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 était applicable aux cessions de parts d'intérêt de la Société Saint frères, et que le droit de 0,50 % auquel elles sont assujetties n'est pas soumis aux décimes, le jugement attaqué n'a fait qu'une exacte application de la loi, rejette, etc.^{19.} »

Nous voyons donc d'après les termes de cet arrêt de la Cour suprême que les cessions de fractions de capital social qui étaient antérieurement atteintes par l'art. 69, § 2, n° 6 de la loi du 22 frimaire an VII devaient désormais être soumises à l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857.

L'administration se rallia à ce système après 1908²⁰.

Les cessions réalisables uniquement par les modes civils, soumises auparavant à la loi de frimaire, étaient désormais imposables selon l'art. 6 de la loi de 1857.

Il n'y avait donc plus trois régimes généraux comme dans la période précédente, régissant les cessions de droits sociaux, mais deux seulement.

19. En effet, le droit était le même, 0,50 %, mais tandis que celui de la loi de 1857 ne comportait pas de décimes, le droit de la loi du 22 frimaire an VII les comportait (soit 0,625 %).

20. L'Administration persévéra dans l'assimilation des parts d'intérêts aux actions nominatives au point de vue du droit de transmission dont elles sont passibles, malgré les termes de l'art. 41 de la loi du 29 mars 1914 qui ne vise que la transmission des titres nominatifs des *actions* ou obligations françaises, en portant le droit à 0,90 % sans décimes.

1^o Tout d'abord un régime général frappant aussi bien les fractions de capital négociables par les modes civils que par les modes commerciaux. C'était celui de l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 1^{er} al. soumettant les cessions au droit de 0,20 %. Ce droit fut porté par la suite à 0,50 % sans décimes (L. 16 septembre 1871, art. II; L. 29 juin 1872, art. 3), puis à 0,75 % sans décimes (loi du 26 décembre 1908, art. 5, § 2) et à 0,90 % sans décimes (loi du 29 mars 1914, art. 41, 1^{er} al.).

La Cour de cassation semblait devoir se fixer en ce sens que toute cession ayant pour objet un droit incorporel mobilier (art. 529 C. Civ.) c'est-à-dire dont la transmission s'opère abstraction faite des meubles et des immeubles de la société, est assujettie au droit fixé par la loi de 1857, sans qu'il y ait à distinguer suivant que les droits sociaux, sont ou non représentés par des titres particuliers et quelle que soit la forme de la société²¹. Mais nous verrons comment un revirement de la jurisprudence se produisit en 1922.

2^o Le régime de l'art. 6, al. 2, de la loi du 23 juin 1857 soumettant à une taxe annuelle et obligatoire les titres au porteur et ceux dont la transmission pouvait s'opérer sans un transfert sur les registres de la société.

Cette taxe, de 0,12 % en 1857, était passée successivement à 0,20 en 1872, puis à 0,25 % (loi du 26 décembre 1908, art. 6), à 0,30 % (art. 41, § 2, loi du 29 mars 1914) et à 0,50 % (art. 49, 1^{er} al., loi du 25 juin 1920).

21. V. Cass. (Ch. réunies), 29 déc. 1868 et 27 avril 1906 précités. Ce fut décidé notamment pour les sociétés en nom collectif, Cass., 16 nov. et 29 déc. 1868, 15 mars 1869, 27 juillet 1870 et 6 mars 1872 (R. P., art. 2805, 2837, 2854, 2922, 3186, 3418; J. N., art. 19450); Seine, 28 déc. 1893 (R. P., art. 8252). Sol., 13 mai 1910 (R. E., art. 5682); pour les sociétés en commandite, Cass., 17 août 1870 (R. P., art. 3195; J. N. art. 20098); pour les sociétés civiles, Cass., 15 mars 1869, précité, 14 févr. 1870 et 14 nov. 1877 (R. P., art. 3085, 4841; J. N., art. 21.770); pour les sociétés civiles ou commerciales en liquidation, tant que cette liquidation n'est pas terminée, Cass., 9 mai 1864, 22 déc. 1868, 17 févr. 1869, 23 mai 1870, 8 août 1870, 6 mars 1872 et 13 janvier 1892 (R. P., art. 1898, 2821, 2875, 3149, 3194 et 3418; J. N., art. 18042); Rouen, 18 mai 1892 (R. E., art. 201); Sol., 2 sept. 1893 (R. E., art. 764); Seine, 4 nov. 1893 (R. E., art. 623) et 6 avril 1895 (J. S., 1896-87); Garnier, n^o 265 sq., 313 et 327; Maguéro, n^o 421 et suiv., 428, etc..

IV.— Quatrième période, 1922 à l'heure actuelle.

Nous avons vu plus haut²² que la solution des arrêts du 4 février 1895 et du 27 avril 1906 rendait passibles les cessions de droits sociaux qui ne peuvent s'opérer que dans les formes prescrites par l'art. 1690 C. civ. des mêmes droits que les cessions d'actions négociables nominatives. Le motif de cette jurisprudence était que l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 qui assujettissait primitivement au droit de 0,20 % les cessions de droits sociaux, englobait dans la généralité de ses termes toutes les cessions de droits sociaux dans les sociétés quel que soit le mode employé pour la transmission. Cette solution fut critiquée par ce motif que la loi de 1857 ne vise que les titres *négociables* et est étrangère aux cessions des actions et parts d'intérêts non négociables, lesquelles restent régies par l'art. 69, § 2, n° 6, de la loi du 22 frimaire an VII. On a fait observer que, s'il fallait appliquer la loi de 1857, ce serait la taxe annuelle de transmission, due sur les titres dont la transmission peut s'effectuer autrement que par un transfert sur les registres sociaux²³, et non le droit de transmission ordinaire édicté par la loi de 1857 qu'il faudrait percevoir.

L'application de la loi du 23 juin 1857 ayant été ainsi faite par la jurisprudence à une époque où le tarif édicté par cette loi était de 0,50 % sans décimes (loi du 29 juin 1872, art. 3), taux supérieur à celui de la loi du 22 frimaire an VII (art. 69, § 2, n° 6), on devait s'attendre à ce que la théorie par elle admise, alors favorable aux contribuables fût contestée par ceux-ci à la suite de l'élévation du tarif à 0,90 % sans décimes (L. 24 mars 1914, art. 41), taux supérieur au droit de 0,50 % (plus deux décimes et demi) déclaré exigible par l'art. 69, § 2, n° 6, de la loi du 22 frimaire an VII.

22. 3^e période.

23. Maguéro, v° Titres négociables, n° 193; Dict. Enreg., v° Act. et oblig. n°s 136 et 169; suppl. de Primet, n°s 290 et 292; Garnier, Rép. vis. Droit de transmission, n° 13 et Soc. n° 378; Demante, n°s 514 et 519; Naquet, n° 653; J. S. note, 1895, 207; Binet, *Rev. crit.*, 1896, 609.

C'est ainsi qu'en 1922 se produisit un brusque changement de jurisprudence.

Par un arrêt de la Chambre civile du 2 mai 1922 (D. 1922-1-121) la Cour suprême décida que l'expression « titre » dans l'art. 6 de la loi de 1857 « *ne peut désigner qu'un droit constaté par un titre matériel* ».

Cette acception très stricte du mot « titre » excluait la perception de l'impôt sur de simples éléments incorporels, et conduisait à conclure que les cessions de droits sociaux dans les sociétés civiles dont le capital n'est pas divisé en actions et dans les sociétés en nom et en commandite simple retombaient sous l'empire de la loi de frimaire art. 69, § 2, 6^e, au tarif de 0,625 %.

Mais cette nouvelle jurisprudence étant de nature à léser les intérêts du Trésor vu la diminution du taux auquel étaient assujetties ces cessions, la loi du 28 décembre 1922, art. 23, édicta la disposition suivante :

« Est porté à 0,90 % sans addition de décimes le tarif du droit proportionnel édicté par l'art. 69, § 2, n^o 6 de la loi du 22 frimaire an VII, en tant qu'il s'applique aux cessions de parts dans les sociétés, compagnies ou entreprises dont le capital n'est pas divisé en actions. »

Ainsi, le tarif applicable aux cessions de droits sociaux dans les sociétés civiles à parts d'intérêt, sociétés en nom collectif, en commandite simple, etc., qui était avant 1922 de 0,90 % en vertu de l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 ayant fait place au tarif de la loi du 22 frimaire an VII, art. 69, § 2, au taux de 0,625 %, en vertu de la jurisprudence, le législateur, afin d'éviter que le Trésor ne soit frustré, portait ce dernier taux à 0,90 % sans décimes en tant qu'il s'appliquait aux cessions de parts dans les sociétés, compagnies ou entreprises dont le capital n'est pas divisé en actions, selon les termes de l'art. 23 de la loi du 28 décembre 1922 rapportés ci-dessus.

Le même droit de 0,90 % sans décimes était ainsi maintenu.

Le tarif des cessions de parts sociales ci-dessus indiquées devenait ainsi législativement le même que celui des cessions

d'actions, d'obligations et de parts de fondateurs négociables.

Cette identité a d'ailleurs aujourd'hui disparu. Le droit de 0,90 % sans décimes de la loi de 1922 fut porté à 1,08 % par la loi du 22 mars 1924 (D. 1924-4-149) et n'est plus aujourd'hui comme nous le verrons le même que celui de la loi de 1857, plusieurs fois modifié.

En résumé, ce droit de 1,08 % de la loi de 1922, modifié en 1924, frappe aujourd'hui les cessions de parts dans les sociétés, compagnies ou entreprises dont le capital n'est pas divisé en actions (art. 271, § 8, 1, Code de l'Enregistrement) qui se trouvent, comme nous l'avons dit, placées sous le régime de la loi du 22 frimaire an VII et non plus sous celui de la loi de 1857.

Ce droit de 1,08 % frappe : les parts d'intérêt par opposition aux actions proprement dites, et les titres dont la cession, pour être parfaite à l'égard des tiers, est soumise aux dispositions de l'art. 1690 du Code civil.

Il touche notamment les sociétés civiles à parts d'intérêt, les sociétés en nom collectif ou en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée.

Un *deuxième régime général* est celui des fractions de capital social nominatives, actions, obligations, parts de fondateur négociables commercialement représentées par un titre matériel. Elles restent, après la loi de 1922, comme elles étaient auparavant, soumises au droit de transmission créé par la loi de 1857. Nous avons vu qu'il était en 1922 de 0,90 %. Il passa de 1,08 et à 2,40 %, puis fut réduit à 0,80 % par la loi du 19 décembre 1926, à 0,64 % sans décimes par celle du 30 décembre 1929 (art. 16), et enfin à 0,30 % sans décimes par la loi du 27 avril 1930 (art. 5).

Avant de passer au troisième régime général concernant les cessions de droits sociaux nous indiquerons des dispositions quelque peu spéciales.

Tout d'abord, en ce qui touche le *titre non encore créé* dans une société dont le capital est divisé en actions. L'arrêt de la

Chambre civile du 2 mai 1922 ci-dessus rapporté décidait que « l'impôt n'est pas exigible avant la création de ce titre ».

Aussi la loi du 28 décembre 1922 art. 24 édicta-t-elle que :

« Dans les sociétés, compagnies ou entreprises dont le capital est divisé en actions, mais qui n'ont pas encore créé matériellement leurs titres, le droit incorporel de l'actionnaire ou du titulaire de la part de fondateur est immédiatement passible de la taxe annuelle et obligatoire instituée par l'art. 6, 2^o, de la loi du 23 juin 1857, au taux de 0,50 % fixé par l'art. 49 de la loi du 25 juin 1920. Pendant la période qui précède la création matérielle des titres, les transmissions à titre onéreux de ce droit incorporel, sous quelque forme qu'elles soient constatées, sont affranchies de tout autre droit de mutation. »

Ce droit de 0,50 % est passé à 0,40 % (loi du 30 décembre 1929) et à 0,25 % (loi du 27 avril 1930, art. 5).

En deuxième lieu, nous citerons à cette place le texte de la loi de finance du 31 décembre 1928, art. 24; nous nous contenterons ici de reproduire ce texte; nous aurons en effet plus tard à le reprendre et à le commenter car il est d'une importance très grande quant aux rapports du Droit fiscal et du Droit civil en notre matière²⁴.

Cet article dispose :

« Les cessions d'actions d'apport effectuées pendant la période de non-négociabilité sont considérées au point de vue fiscal comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés.

« Pour la perception de l'impôt, chaque élément d'apport est évalué distinctement, avec indication des numéros des actions attribuées en rémunération à chacun d'eux. A défaut de ces évaluations et indications, les droits seront perçus au tarif immobilier. Les dispositions qui précèdent sont applicables aux cessions de parts d'intérêt dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, quand

24. V. chap. IV, section I, § 1, III, 3^o.

ces cessions interviennent dans les deux ans de la constitution définitive de la société.

« Dans tous les cas où une cession d'actions ou de parts aura donné lieu à la perception du droit de mutation en vertu du présent article, l'attribution pure et simple, à la dissolution de la société, des biens représentés par les titres cédés ne donnera ouverture au droit de mutation que si elle est faite à un autre que le cessionnaire²⁵. »

Enfin un *troisième régime* est toujours celui de la taxe annuelle de transmission qui frappe les titres au porteur et ceux dont la transmission peut avoir lieu sans un transfert sur les registres de la société²⁶. Elle est calculée d'après le cours moyen de l'année précédente pour les titres cotés en bourse, et d'après l'estimation de la valeur moyenne pendant l'année précédente pour les titres non cotés.

Elle était de 0,12 % en 1857, nous avons vu son taux augmenter progressivement dans notre deuxième et troisième période pour arriver à 0 fr. 50 % en 1920. La loi du 30 juin 1923, art. 8, le porta à 0 fr. 60 %.

En 1924 il fut de 0 fr. 72 % (loi du 24 mars 1924 sur le double décime), enfin l'art. 76 de la loi du 13 juillet 1925 lui fit atteindre 0 fr. 84 %. Il fut alors ramené à 0 fr. 50 % à partir du 1^{er} janvier 1927, (art. 271, § 8, n° 4, Code de l'Enregistrement), puis la loi du 30 décembre 1929 le réduisit à 0 fr. 40 sans décimes et celle du 27 avril 1930 art. 5 à 0 fr. 25 % sans décimes. Pour les titres à ordre le droit de transmission est également de 0 fr. 25 %.

25. Cet article, d'après la doctrine, ne doit pas s'appliquer aux parts de fondateur (Wahl, Cession de parts sociales d'après la loi du 30 déc. 1928, *Revue des Contributions et de l'Enregistrement*, février 1929, p. 26 sq.; H. Bosvieux, Les nouvelles dispositions fiscales concernant les cessions d'actions et de parts d'intérêt représentatives d'apports en nature (*Journal des Sociétés civiles et commerciales*, avril 1929, p. 194).

26. Sont assujettis à cette taxe les titres au porteur d'actions ou obligations françaises, les titres nominatifs et au porteur étrangers visés au § 2 de l'art. 31 de la loi du 29 mars 1914, les droits incorporels visés à l'art. 24 de la loi du 28 décembre 1922.

CHAPITRE III

Les principes d'application des tarifs de faveur auxquels sont soumises les cessions de droits sociaux et la notion de personnalité morale.

Après avoir examiné les tarifs des droits relatifs aux cessions de droits sociaux dans leur évolution, nous abordons ici l'étude des principes d'application des tarifs de faveur dont elles jouissent.

Nous avons vu plus haut à quelles controverses avait donné lieu l'application d'un tarif réduit. C'est qu'en définitive les droits qui auraient frappé les biens en nature qui y sont ainsi soustraits seraient beaucoup plus élevés. Aujourd'hui le tarif relatif aux ventes de meubles ordinaires est de 6,60 % (Code de l'Enregistrement, art. 271, § 16) et celui des ventes ordinaires d'immeubles de 12 % sans décimes (Code de l'Enregistrement, art. 271, § 20, n° 1 et loi du 31 juillet 1929) plus la surtaxe. La taxe complémentaire exceptionnelle sur la première mutation est de 5 % (loi du 31 juillet 1929, art. 3).

Le droit d'enregistrement applicable aux mutations à titre onéreux de fonds de commerce est de 8 % sans décimes (loi du 31 juillet 1929, art. 1).

La différence d'imposition est donc particulièrement importante. Or les textes législatifs n'indiquent pas avec précision les cas dans lesquels le tarif réduit devra être appliqué, et ceux dans lesquels, au contraire, le tarif ordinaire de vente de meubles ou d'immeubles reprendra son empire.

nous allons examiner les motifs qui ont présidé à l'établissement des règles d'application des tarifs réduits et constater ensuite comment la doctrine et la jurisprudence ont élaboré une théorie précisant ces règles. Mais auparavant nous remarquerons que le point de vue juridique mérite une attention d'autant plus considérable qu'il est plus difficile d'obtenir de l'administration et de la jurisprudence les réformes souhaitées des solutions qu'elles appliquent. Il est certes beaucoup plus aisé de modifier des tarifs de perception.

Nous diviserons ce chapitre en deux sections. Dans une première section nous étudierons les motifs ayant présidé à l'établissement des tarifs de faveur auxquels sont soumises les cessions de droits sociaux puis l'élaboration des principes d'application de ces tarifs et le rôle de la notion de personne morale, enfin le fondement juridique de ces principes. Notre deuxième section sera consacrée à l'examen de l'importance de la notion de personnalité morale en notre matière et de l'accord du but social et des textes de loi relatifs aux droits réduits de cession de droits sociaux avec la doctrine de la personnalité morale réalité sociale.

Section I

MOTIFS AYANT PRÉSIDÉ A L'ÉTABLISSEMENT DES TARIFS DE FAVEUR AUXQUELS SONT SOUMISES LES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX. L'ÉLABORATION DES PRINCIPES D'APPLICATION DE CES TARIFS ET LA NOTION DE PERSONNALITÉ MORALE. FONDEMENT JURIDIQUE DE CES PRINCIPES.

§ 1. Les motifs ayant présidé à l'établissement des tarifs réduits des cessions de droits sociaux. Le but social poursuivi.

Il est indiscutable que le but social poursuivi par les lois qui ont établi les droits réduits de cessions de droits sociaux,

et en premier lieu par la loi du 22 frimaire an VII, a été *d'amplifier les mouvements de capitaux afin de favoriser le commerce et l'industrie*. Une circulation de capitaux plus active crée, en effet, le crédit des entreprises. C'est pour cette raison déterminante que les droits sociaux ont été l'objet de la sollicitude fiscale. Ce but ne fut pas perdu de vue par la jurisprudence, ainsi que nous pouvons le constater en rappelant les controverses exposées dans notre deuxième chapitre.

Nous avons vu¹ que l'administration soutint un moment que l'art. 69, § 2, n° 6, de la loi de frimaire, qui appliquait le tarif réduit de 0 fr. 50 %, parlant dans le même contexte des actions, billets à ordre et tous autres effets négociables, ne s'appliquait qu'aux cessions d'actions assimilables aux effets négociables, c'est-à-dire soumis aux modes de transfert commerciaux, d'où elle concluait que toutes les cessions ordinaires restaient soumises au droit ordinaire de 2 %. Mais par les deux arrêts des 6 juin et 21 août 1837 la Cour suprême maintint le droit de 0 fr. 50 % quoique les actions ne fussent pas négociables par les voies commerciales, et affirma sa jurisprudence par la suite notamment par l'arrêt du 16 juillet 1845, que nous avons reproduit.

Le but de cette jurisprudence était de faciliter la circulation des capitaux, même pour des droits sociaux qui n'étaient pas susceptibles d'être transmis selon les voies commerciales. L'intérêt que cette facile circulation présente est nettement indiqué dans l'arrêt du 21 août 1837 précité : la facile circulation importe à la prospérité commerciale.

Cet arrêt porte en effet : « Attendu... que la distinction essentielle, établie par le § 2, n° 6 et le § 5, n° 1^{er} de l'art. 69 de la loi du 22 frimaire an VII consiste à assujettir d'une part au droit de 0,50 % les cessions d'actions ou coupons d'actions mobilières des compagnies ou sociétés d'actionnaires, et aussi tous autres effets négociables des parti-

1. V. chap. II, 1^{re} période.

culiers ou compagnies, tous actes relatifs à des circulations de valeurs commerciales; d'autre part, au droit de 2 % les adjudications, ventes, reventes, traités ou autres actes translatifs de propriété à titre onéreux de meubles, récoltes, coupes de bois taillis, haute futaie et autres objets mobiliers, même les ventes des biens de cette nature faites par la nation, tous actes étrangers à des actions ou coupons d'actions, deniers dans des sociétés de commerce, *dont la facile circulation importe à la prospérité commerciale...*

Le but poursuivi ressort aussi de l'arrêt des chambres réunies de la Cour de cassation déjà cité du 29 décembre 1868.

Cet arrêt mit un terme aux controverses jurisprudentielles relatives à la question de savoir si le droit réduit devait s'appliquer uniquement aux actions facilement transmissibles, ou bien également si les parts d'intérêts non assimilables à des actions et ne pouvant en outre être transmises que par les voies lentes et protectrices du Code civil (Troplong, *Soc.*, t. I^{er}, n^o 128) devaient en bénéficier; il trancha la question dans ce dernier sens.

Il dispose en effet : « Attendu que le § 2 de l'art. 69³ a apporté une exception à la règle qui frappe de 2 % les ventes ou cessions d'objets mobiliers; qu'il a été évidemment édicté en *vue de favoriser le commerce et l'industrie en facilitant la circulation des capitaux qui y sont engagés*, et que dès lors en se pénétrant de son esprit, on doit reconnaître qu'il s'applique d'une manière générale à toutes les divisions d'un capital social quelle qu'en soit la dénomination... »

Un arrêt de la Chambre civile du 15 mars 1869 reprenait ces mêmes termes⁴. Nous voyons donc quel a été le but social poursuivi dans l'élaboration législative et jurisprudentielle des tarifs réduits de droits sociaux et de leur application. Il doit en quelque sorte dominer toutes les questions qui se peuvent poser à leur sujet. A côté de la formule

2. Sirey, 69.1.133.

3. Loi de frimaire an VII.

4. S. 69.1.270.

littérale des textes, il doit conduire le juriste dans son travail de détermination de la portée effective de la loi. Faisons dès à présent une remarque : Ce but social poursuivi a pris aujourd'hui, si possible, une plus grande extension. Bien qu'à notre avis, le principe de la méthode historique qui attribue aux textes législatifs des sens variant avec le temps et donne pour mission à la jurisprudence de fixer à chaque époque la portée d'un texte de loi, en conformité de l'état social présent, soit à rejeter⁵, nous ne manquerons pas de souligner ici qu'à l'époque actuelle la portée des textes de faveur concernant les droits sociaux, loin d'être amoindrie, revêt une importance accrue. Nous sommes au siècle des grandes concentrations de capitaux, et cela est vrai non seulement des grosses sociétés de capitaux, mais aussi des sociétés de personnes qui chaque jour se multiplient.

Ce mouvement est certes à encourager, car il est particulièrement désirable que la masse d'une nation soit intéressée tout entière au développement économique de ses richesses et ce résultat ne sera atteint qu'en favorisant la transmission des droits sociaux qui en représentent les parcelles. Le législateur a bien compris qu'une de ses préoccupations essentielles devait être de favoriser l'extension du commerce et de l'industrie en facilitant la circulation des capitaux qui y sont engagés. Les impôts d'enregistrement sont devenus si excessifs après la guerre, qu'une campagne énergique a été entreprise afin de parvenir à l'allègement des charges fiscales les accablant. Des dégrèvements ont été opérés, notamment par les lois récentes des 31 juillet, 29 décembre 1929 et 27 avril 1930.

Mais ce n'est là qu'une première mesure, la plus facile à prendre. Il serait souhaitable que le point de vue juridique fasse l'objet d'une attention particulière, afin que soient mieux appliqués les tarifs en vigueur et que les règles de leur perception ne comportent pas, par exemple, les contra-

5. V. Bonnet, *Précis de Pratique judiciaire et extrajudiciaire*, p. 182.

dictions de principes que nous relèverons dans la suite de cette étude.

Ces contradictions, nous n'hésitons pas, avons-nous dit, à en attribuer la cause à un empirisme qu'on prétend élever au rang de théorie nouvelle sous le couvert de la doctrine de l'autonomie du Droit fiscal.

§ 1. L'élaboration des principes d'application des tarifs réduits de cession de droits sociaux. Les textes. La jurisprudence. Le rôle que joue la notion de personnalité morale en notre matière.

1. Nous venons de considérer le but social auquel correspond l'existence de tarifs réduits applicables aux cessions de droits sociaux. Nous allons à présent dégager les règles générales de perception de ces tarifs en montrant la genèse. Plus simplement il s'agit de répondre avant tout à la question suivante : dans quels cas le tarif réduit sera-t-il applicable ; dans quels autres cas les tarifs ordinaires frappant les transmissions de meubles ou d'immeubles reprendront-ils leur empire.

La réponse à cette question ne se trouve pas dans la loi. Nous allons tout d'abord, pour plus de clarté, citer les textes qui dominent la matière. Nous examinerons ensuite l'œuvre de la jurisprudence et constaterons par cet examen, comment celle-ci a suppléé à l'insuffisance de ces textes.

Les textes. — Ce sont principalement : L'art. 69, § 2, n° 6 de la loi du 22 frimaire an VII qui dispose :

« Sont sujets au droit de 0,50 % les billets à ordre, les cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires et tous autres effets négociables de particuliers ou de compagnies, à l'exclusion des lettres de change tirées de place en place... »

Puis l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 :

« Indépendamment des droits établis par le titre II de la loi du 5 juin 1850, toute cession de titres ou promesses d'actions et d'obligations dans une société, compagnie ou entreprise quelconque, financière, industrielle, commerciale ou civile quelle que soit la date de sa création est assujettie à partir du 1^{er} juillet 1857 à un droit de transmission de 20 centimes par 100 francs de la valeur négociée.

« Ce droit pour les titres au porteur et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société, est converti en une taxe annuelle et obligatoire de 20 centimes par 100 francs du capital des dites actions et obligations, évalué par leur cours moyen pendant l'année précédente et à défaut de cours dans cette année, conformément aux règles établies par les lois sur l'enregistrement. »

Bien que ces textes ne soient pas les seuls, comme nous l'avons vu, qui dominent les cessions de droits sociaux, on peut dire toutefois que c'est à l'occasion de leur mise en vigueur qu'ont été élaborés les principes d'application des tarifs de cessions. Examinons maintenant la jurisprudence.

La jurisprudence. — Nous avons exposé dans notre deuxième chapitre les controverses qui se sont élevées au sujet de l'application de tel ou tel texte de loi. Nous avons ainsi constaté dans la première période (an VII-1857) que l'administration voulut soutenir que l'art. 69, § 2, n° 6 ci-dessus rapporté, ne s'appliquait qu'aux cessions de droits sociaux assimilables aux effets négociables, c'est-à-dire soumis aux voies de transferts commerciaux; elle soumettait ainsi les autres cessions au droit de 2 %, droit ordinaire de transmission de meubles, édicté par l'art. 69, § 5, n° 1 de cette même loi de frimaire an VII. Mais la Cour de cassation par les arrêts des 6 juin et 21 août 1837 maintint le tarif réduit quoique les droits sociaux ne fussent pas négociables et après lutte affirma sa première jurisprudence dans l'arrêt du 16 juillet 1845. Dans la deuxième période (1857-1895) la

Cour de cassation confirma sa solution par laquelle le tarif réduit de la loi de frimaire devait être appliqué aux cessions de fractions de capital non négociables par les modes commerciaux (arrêts. Cass. civ. 3 mai 1864, 6 février 1867, 16 novembre 1868⁶). Enfin elle trancha définitivement la question par l'arrêt des chambres réunies du 29 décembre 1868, que nous avons reproduit.

A l'occasion de cette controverse, la Cour de cassation, dans les différents arrêts précités, précisa les conditions que devaient remplir les droits sociaux pour bénéficier du tarif réduit et échapper par conséquent à la perception selon la nature mobilière des biens transmis, c'est-à-dire au droit de cession ordinaire de meuble. Ces conditions sont très clairement exprimées dans l'arrêt des chambres réunies du 29 décembre 1868.

Vu le but social à atteindre, à savoir un but de faveur pour le commerce et l'industrie, la Cour déclare que le tarif réduit doit être appliqué d'une manière générale à toutes les divisions d'un capital social, quelle qu'en soit la dénomination *pourvu que la transmission puisse avoir lieu en faisant abstraction des meubles et immeubles appartenant aux sociétés ou compagnies*. Et elle ajoute qu'il suffit pour l'application de la modération du droit que la propriété dont la cession est ainsi favorisée résulte de l'acte constitutif de la société, *qu'elle soit meuble dans le sens de l'art. 529 du Code civil et qu'elle soit négociable à un titre quelconque*.

Nous retrouvons dans les controverses qui se sont élevées autour de l'application de l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857, notamment dans l'arrêt du 27 avril 1906 cité *supra*⁷, la plus importante de ces règles.

Il s'agissait de déterminer le domaine régi par cette loi de 1857. Dans notre deuxième période (1857-1895), la jurisprudence et la doctrine étaient d'accord, ainsi que nous

6. Cités *supra*, chap. II, 2^e période.

7. Chap. II, 3^e période.

l'avons vu, pour ne pas appliquer la loi de 1857 aux titres transmissibles exclusivement par voie de cession civile; ceux-ci restaient sous l'empire de la loi de frimaire an VII. Mais la Cour de cassation reconnut le 4 février 1895⁸ que la loi de 1857 englobait, par ses termes généraux, tous les titres des sociétés. Elle confirmait cette solution par l'arrêt du 27 avril 1906 reproduit ci-dessus⁹.

Cet arrêt décidait que la loi de 1857 devait s'appliquer d'une manière générale à toutes les divisions d'un capital social quelle qu'en soit la dénomination et quel que soit le mode employé pour leurs transmissions, pourvu que ces transmissions puissent avoir lieu en *faisant abstraction des meubles et des immeubles appartenant aux sociétés et compagnies*¹⁰.

Remarquons que nous retrouvons la même formule employée par la Cour suprême.

Ce ne sont d'ailleurs pas là les seuls arrêts qui la contiennent, bien évidemment¹¹.

Cela suffit pour démontrer l'insuffisance des textes en notre matière, prouvée par l'existence des controverses que nous avons rappelées, et pour déterminer les formules générales que la jurisprudence a employées aux fins d'établir le domaine d'application des tarifs réduits des cessions de droits sociaux.

Nous allons à présent passer à l'explication de ces formules et à l'interprétation qui en a été donnée.

2. Les conditions essentielles exigées par la jurisprudence pour l'application du tarif réduit des cessions de droit sociaux sont que *la transmission puisse avoir lieu en faisant abs-*

8. Chap. II, 3^e période.

9. Chap. II, 3^e période.

10. Cette solution devait d'ailleurs être abandonnée en 1922, la Cour décidant (Cass. civ., 2 mai 1922, cité p. 55) que l'expression « titre » de la loi de 1857 ne peut désigner qu'un titre matériel. Nous renvoyons le lecteur à notre première partie pour la suite de cette controverse.

11. Voir notamment : arrêts 16 juillet 1845 (S. 45.1.664); Cass., 3 mai 1864 (S. 64.1.293); Cass., 7 mars 1866 (S. 66.1.173); Cass. civ., 15 mars 1869 (S. 69.1.270).

traction des meubles et des immeubles appartenant aux sociétés ou compagnies et aussi que la propriété dont la cession est ainsi favorisée soit meuble dans le sens de l'art 529 du Code civil.

Laissons maintenant la parole à Garnier sur l'interprétation que la doctrine et la pratique fiscale firent de ces formules de la Cour suprême; il écrit¹² :

Règle de perception.

« Le principe sur lequel elle repose est fort clairement énoncé dans l'arrêt solennel du 29 décembre 1868. Le droit de 0,50 % est exigible toutes les fois que la cession a pour objet un droit incorporel mobilier dans le sens de l'art. 529 C. c. c'est-à-dire dont la transmission s'opère abstraction faite des meubles et des immeubles de la société. Peu importe les noms donnés aux fractions du capital, peu importe qu'elles soient représentées par des titres particuliers, c'est toujours le tarif réduit qui est applicable... *Il n'y a pas de société proprement dite qui puisse échapper à l'application stricte de cette règle, puisque dans tous les cas ou il existe un être moral, la propriété des biens lui appartient et les associés n'ont, pendant toute son existence, qu'un droit mobilier transmissible, abstraction faite des valeurs en nature de la masse.* Aussi la perception du droit de 0,50 a-t-elle été consacrée dans les cas les plus divers. »

Nous voyons comment intervient en notre matière la notion de personnalité morale. Nous constaterons au cours de notre étude le rôle primordial qu'elle joue en matière de cessions de droits sociaux. Citons encore M. Albert Wahl qui dans son *Traité de Droit fiscal*¹³ s'exprime ainsi au sujet du droit de 0,50 % de la loi du 22 frimaire an VII, art 69, § 2, n° 6 :

« La jurisprudence a donné une grande extension à ce droit; elle l'applique à toutes les sociétés, pourvu que la transmission puisse avoir lieu en faisant abstraction des meubles

12. Répertoire général de l'Enregistrement, édition 1891, v° Société, p. 1001 sq.

13. A. Wahl, *Traité de Droit fiscal*, 1902, t. I, p. 288.

et immeubles appartenant à la société. *En d'autres termes le tarif réduit concernerait les cessions de droits dans toute société qui constitue une personne morale.* »

MM. Thaler Pic et Bouvier écrivent¹⁴ au sujet des cessions soumises aujourd'hui au droit proportionnel de 1 fr. 08 % : « Ce sont les cessions de « parts sociales ou droits sociaux » c'est-à-dire dans une société civile ou commerciale ayant la personnalité morale. Dans ce cas, comme l'a dit la Cour de cassation, la cession ne peut être considérée comme la vente d'une fraction de la copropriété indivise du fonds social, mais bien comme la transmission d'un meuble incorporel, consistant dans la part d'intérêt du cédant¹⁵.

« Elle porte sur un droit mobilier, quelle que soit la nature des biens, mobiliers ou immobiliers, composant l'actif de la société (supra, t. I, n° 222).

« Des espèces très variées se sont présentées ou peuvent encore se présenter en fait, mais *la solution dépend toujours de l'existence ou de l'absence de la personnalité morale.* »

L'existence de la personnalité morale joue donc un rôle de critérium pour l'application des tarifs réduits de cession de droits sociaux. Si elle n'existe pas, les droits doivent être perçus selon la nature mobilière ou immobilière des biens transmis, c'est-à-dire au tarif des meubles ou des immeubles dont il s'agit. Le droit réduit ne peut être appliqué que si elle existe. Son rôle est donc capital. Nous verrons dans notre quatrième chapitre son application dans les diverses sociétés et pendant l'existence même d'une société, et comment la jurisprudence a consacré ce rôle.

Il est à présent nécessaire de rechercher le fondement de cette théorie fiscale. Nous laisserons de côté d'autres conditions que doivent remplir les cessions de droits sociaux pour bénéficier du tarif réduit, à savoir la négociabilité à

14. E. Thaller, Pic et Bouvier, 3, *Sociétés commerciales*, 1924, p. 770 sq.

15. Cass. civ., 13 janv. 1892 (D. 92.1.587, S. 92.1.501); 3 janvier 1900 (D. 1900.1.586); 16 déc. 1918 (D. 1923.1.91).

un titre quelconque et la nécessité d'un écrit¹⁶ qui varient d'ailleurs selon les genres de sociétés.

Nous nous en tiendrons dans notre étude à l'examen du rôle que jouent en notre matière la notion de personnalité morale et le caractère mobilier des droits sociaux.

§ 3. Le fondement juridique de la théorie fiscale qui veut que les tarifs réduits de cession de droits sociaux ne soient appliqués que lorsque la société possède la personnalité morale, les droits étant perçus selon la nature mobilière ou immobilière des biens transmis, dans le cas contraire.

1. Nous avons vu que les droits sociaux devaient être soigneusement distingués au point de vue fiscal des meubles ou immeubles en société qui seraient soumis, s'ils étaient transmis à leur place, à des tarifs beaucoup plus élevés. Nous venons aussi de considérer le rôle que joue la notion de personnalité morale comme critérium de cette distinction. Le raisonnement grâce auquel ce résultat a été atteint est le suivant : On a dit : Il est évident tout d'abord que, selon les termes employés par la Cour suprême, il faut qu'on puisse faire abstraction des meubles et des immeubles appartenant à la société pour que les droits sociaux bénéficient du tarif réduit. Il est en effet indispensable de les distinguer pour pouvoir les soumettre à des tarifs différents. La question se pose ainsi de savoir quand on pourra faire abstraction de ces meubles et immeubles. On a répondu : Quand ces meubles et immeubles auront un propriétaire différent de celui des droits sociaux auxquels ils correspondent, c'est-à-dire quand la société en sera propriétaire, les associés étant seulement propriétaires de leurs droits sociaux. On a ajouté : La société

16. V. Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement, 9^e édition, t. III, 1927, v^o Société, n^o 10588 sq.

ne peut être propriétaire que si elle constitue une personne morale, sujet de droit. *En conséquence il est nécessaire que la société possède la personnalité morale pour que les droits sociaux appartenant aux associés bénéficient du tarif réduit.*

Lorsque cette personnalité n'existera pas, les associés cédant ces droits céderont en réalité les meubles ou immeubles correspondant, et devront payer les droits de mutation selon la nature de ceux-ci, car ils seront copropriétaires et leur droit de copropriété portera directement sur ces biens.

2. Ce raisonnement est corrélatif de celui par lequel les partisans d'une personnalité morale distincte des associés la font découler de l'art. 529 du Code civil, en même temps qu'ils en font l'explication de la solution édictée par cet article, à savoir que la part des associés est mobilière, alors même que des immeubles se trouveraient compris dans l'actif social.

Selon cet article : « Sont meubles par la détermination de la loi, les obligations et actions qui ont pour objet des sommes exigibles ou des effets mobiliers, les actions ou intérêts dans les compagnies de finance, de commerce ou d'industrie, encore que des immeubles dépendant de ces entreprises appartiennent aux compagnies. Ces actions ou intérêts sont réputés meubles à l'égard de chaque associé seulement, tant que dure la société. »

Le raisonnement suivant a été fait : Le droit des associés est mobilier dans tous les cas, même lorsqu'il y a des immeubles dans le fonds social. Il faut bien cependant que ces immeubles appartiennent à quelqu'un qui aura sur eux un droit immobilier. Or le texte dit que ce ne sont pas les associés. Le propriétaire ne peut donc être que la société personne morale. La majorité des auteurs et la jurisprudence admettent ainsi qu'il existe à côté des associés une personne supplémentaire qui est propriétaire du fonds social ; c'est donc elle qui est propriétaire des immeubles, s'il y en a, et non les associés. « Le fonds social appartient exclusivement à la collectivité des associés, qui forme un être moral, lequel, en sa qualité de propriétaire du fonds social, est créancier ou débiteur soit

envers les tiers, soit même envers chaque associé », déclare la Cour suprême¹⁷. « Les immeubles ne sont pas la copropriété indivise des associés, mais la propriété exclusive de la société » édicte-t-elle dans un autre arrêt¹⁸. Cette personnalité morale réduit les droits des associés : 1^o au partage annuel des bénéfices, s'il en existe, par la perception d'un dividende; 2^o au partage de l'actif après la dissolution de la société.

On explique de cette manière la solution de l'art. 529 du Code civil qui veut que les droits des associés soient mobiliers¹⁹.

Si au contraire la personnalité morale n'existe pas, le droit de chaque associé porte directement sur les divers biens qui composent le fonds social, et il est mobilier ou immobilier suivant la nature de ces biens.

On s'accorde ainsi dans la théorie classique à décider que l'énumération de l'art. 529 : compagnies de finance, de commerce et d'industrie, désigne uniquement les sociétés personnes morales. On a fait découler la personnalité morale de l'art. 529 grâce au raisonnement que nous venons d'exposer plus haut et on a aussi édicté que cet art. 529 suppose toujours pour recevoir application, c'est-à-dire pour que les droits sociaux soient mobiliers, que la personnalité morale existe. Notons enfin qu'on admit longtemps que cette personnalité constituait une fiction, mais qu'on reconnaît de plus en plus en elle une réalité sociale.

Nous reviendrons plus loin sur ce point.

3. La relation entre la théorie fiscale de la perception du droit de faveur seulement lorsqu'il est possible de faire abstraction des meubles et immeubles appartenant à la société et la théorie civile que nous venons d'exposer, relative à l'arti-

17. Civ., 3 mars 1829, S. chr.

18. Req., 23 févr. 1891, D. 91.1.337, S. 92.1.73.

19. Req., 9 févr. 1864, D. 64.1.138, 28 janv. 1884, S. 86.1.465; 2 déc. 1885 D. 86.1.357; Civ., 7 nov. 1898, D. 1908.1.233. V. aussi Paris, 11 janv. 1895, S. 97.2.241 note Tissier; Rouen, 27 mars 1895, S. 98.2.185. V. Thaller et Pic, *Traité des Sociétés*, I, n^{os} 161 et s.

de l'art. 529 du Code civil, est aisément perceptible. Dire qu'une transmission est opérée, abstraction faite des meubles et des immeubles de la société, équivaut en définitive à dire qu'il s'agit là d'une cession de droit incorporel mobilier dans le sens de l'art. 529 du Code civil : l'existence de la personnalité morale de la société est indispensable pour que le droit réduit puisse être applicable.

La Cour de cassation a d'ailleurs fait expressément, comme nous l'avons vu²⁰, une condition d'application du tarif réduit de ce que la propriété dont la cession est ainsi favorisée soit meuble dans le sens de l'art. 529 du Code civil.

Cette condition se trouvera remplie seulement lorsque la personnalité morale existera. Mais se trouvera-t-elle toujours remplie en ce cas ? Non, car une disposition exceptionnelle peut attribuer, ou permettre d'attribuer un caractère immobilier aux actions ou intérêts dans certaines sociétés; ainsi certaines actions des sociétés commerciales, notamment celles de la Banque de France, peuvent être immobilisées en vertu de lois spéciales, et dans ce cas leur cession donnerait ouverture au droit de vente immobilière, l'art. 529 ne pouvant être appliqué²¹.

Quoi qu'il en soit, nous voyons que la Cour de cassation a pris soin de spécifier qu'il devait être question de meubles dans le sens de l'art. 529 pour l'application du tarif de faveur. Nous constatons ainsi que, pour les partisans de cette théorie, la notion de personnalité morale domine la théorie fiscale à la fois parce qu'on ne peut sans elle faire abstraction des meubles et immeubles, et aussi parce que l'art. 529 ne peut recevoir application sans l'existence de cette personnalité de la société²².

20. Chap. III, section I, § 2.

21. Cass., 22 mai 1837, Inst. 1437, § 2.

22. Léon Minot écrit, dans ses *Principes de Droit fiscal* (op. cit., p. 342) : « En vertu de l'art. 529 du Code civil, la Société qui par une fiction de la loi constitue une personne morale ayant une individualité distincte de celle des associés doit être considérée comme propriétaire exclusive des biens meubles et immeubles qui composent le fonds social. Quant aux associés, ils ne conservent

4. Nous ferons à cette place une remarque importante sur l'art. 529 du Code civil. Celui-ci exprime-t-il toujours l'état actuel du droit ? Est-il tout à fait exact ? MM. Planiol et Ripert écrivent à ce sujet²³ :

« Au temps où le Code Napoléon a été rédigé, la personnalité n'était reconnue qu'aux sociétés commerciales. C'est pourquoi le texte, qui déclare mobilières les parts des associés, même quand l'actif social comprend des immeubles, ne donne cette décision que pour les « compagnies de finance, de commerce ou d'industrie », c'est-à-dire pour les sociétés commerciales. Par suite les parts d'associés faisant partie d'une société civile dépourvue de personnalité, se trouvaient en dehors de la disposition de la loi; elles restaient mobilières ou immobilières selon la composition de l'actif; il est même possible, comme l'a soutenu Toullier²⁴, que les auteurs du Code n'aient entendu appliquer leur système qu'aux grandes compagnies. Mais, depuis lors, la décision donnée par l'art. 529 a été interprétée comme une conséquence nécessaire de la personnalité, et par suite étendue d'abord à toutes les sociétés commerciales, quelle que fût leur importance. Puis, comme la Cour de cassation admit la personnalité des sociétés civiles depuis 1891²⁵, les parts d'associés se trouvent aujourd'hui mobilières dans une société quelconque, commerciale ou civile; de sorte que l'art. 529 n'exprime plus l'état actuel du droit.

« D'autre part, la loi dit que la part de l'associé est réputée mobilière « tant que dure la société ». Ceci encore n'est plus tout à fait exact. La loi a voulu dire que les parts des associés cessent d'être réputées mobilières quand les immeubles de la

aucun droit de propriété sur leurs apports ni même de copropriété sur les valeurs en nature de la masse. Ils n'ont, tant que dure la Société, qu'une part sociale (action ou part d'intérêt), c'est-à-dire qu'un droit purement mobilier leur permettant de participer à la distribution périodique des bénéfices et au partage de l'actif après dissolution. »

23. Planiol et Ripert, *Traité pratique de Droit civil français*, t. III, *Les Biens*, avec le concours de M. Picard, 1926, p. 113 sq., n° 116.

24. Toullier, XII, n° 96.

25. V. *infra* chap. III, section II, § 2 et chap. IV, section I, § 1, I.

société ont été partagés entre eux. Or ce fait ne se produit pas immédiatement à la dissolution de la société; il s'écoule toujours un temps plus ou moins long avant que le partage soit fait. La jurisprudence moderne admet que, lorsqu'une société se dissout, elle doit être considérée comme se survivant à elle-même pendant la durée de sa liquidation²⁶. Il faut donc prolonger la règle de l'art. 529 jusqu'à la fin de ces opérations; ce n'est qu'après le partage, quand le lot de chacun sera déterminé, qu'on saura si son droit est, en fin de compte, mobilier, ou immobilier, ou mixte. »

Or nous avons vu que la Cour de cassation faisait une condition d'application du tarif réduit de cessions de droits sociaux de ce que la propriété dont la cession était ainsi favorisée était meuble dans le sens de l'art. 529 du Code civil. Celui-ci n'exprimant plus l'état actuel du droit, comme il vient d'être indiqué, comment les droits de transmission seront-ils perçus dans les sociétés civiles ou pendant la liquidation d'une société, alors que les droits sociaux, si on s'en référait strictement à cet article, n'auraient pas le caractère mobilier ?

Nous verrons plus loin²⁷ que le droit de faveur doit s'appliquer à ces cessions, car la personnalité morale existe dans une société civile ou pendant la liquidation d'une société. La jurisprudence et la doctrine le reconnaissent. C'est là une preuve de plus du rôle prédominant joué par la notion de personne morale en notre matière.

5. Il nous faut enfin indiquer que le caractère mobilier des droits sociaux édicté par l'art. 529 du Code civil est expliqué de façons différentes par la doctrine.

MM. Planiol et Ripert écrivent à ce sujet²⁸ :

« Les parts d'associés prennent des noms différents : dans les sociétés de capitaux, elles s'appellent *actions*; dans les

26. Req., 29 mai 1865, D. 65.1.380; v. *infra*, chapitre IV, section I, § 2, I.

27. Chap. IV, section I, § 1, I et chap. IV, section I, § 2, I.

28. Planiol et Ripert, *Traité pratique de droit civil français*, t. III, 1926, p. 113 sq.

sociétés de personnes, *intérêts*. La nature propre de chaque part d'associé devrait varier selon la composition de l'actif social : elle devrait être mobilière, ou immobilière, ou mixte, selon que l'actif social est formé uniquement de meubles, ou d'immeubles, ou qu'il comprend des biens des deux sortes. Or l'art. 529 décide que la part des associés est mobilière, alors même que des immeubles se trouveraient compris dans l'actif social. Cette solution peut être expliquée de deux façons différentes. »

La première explication, exposent MM. Planiol et Ripert, repose sur l'idée d'affectation du patrimoine social. Ces auteurs adoptent, quant aux théoriciens rejetant la personnalité morale des sociétés, une classification différente de celle que nous présenterons plus loin comme étant celle de M. Bonnet-Case. Pour eux s'oppose à la notion de personnalité juridique la notion de patrimoine collectif ou de propriété collective qui comporte les diverses variantes : patrimoine d'affectation, propriété en main commune, extension aux tiers de la charte qui gouverne la propriété collective.

« Cette explication, écrivent-ils, présentée en France par MM. Mongin²⁹ et Saleilles³⁰, distingue chez les personnes associées deux sortes de patrimoine, leur patrimoine personnel et leur part dans le patrimoine social. Cette dernière, dit Saleilles, *est affectée à une destination exclusive*. Elle est comprise dans le fonds social qui est nécessairement soumis à un régime d'administration unitaire, et qui est en même temps soustrait, pour toute la durée de la société, aux demandes en partage des copropriétaires et aux poursuites de leurs créanciers. Saleilles explique ainsi comment certaines sociétés commerciales (les sociétés en commandite) ont pu fonctionner dans tout notre ancien droit sans être reconnues comme per-

29. Etude sur la situation juridique des sociétés dénuées de personnalité, *Rev. crit.*, 1890, p. 697.

30. Histoire des Sociétés en commandite, *Annales de droit commercial*, 1897 et 1898, spécialement aux nos 49 à 63 et note sous Dijon, 30 juin 1893, S. 94. 2.185.

sonnes fictives, tout en bénéficiant de nombreuses règles qui leur sont encore applicables et qu'on explique aujourd'hui à l'aide de l'idée de personnalité. Ce qu'on appelle *apport* à une société, en considérant cet acte comme une *aliénation* au profit d'une personne fictive, se concevait alors comme une simple *affectation*, équivalant à une scission dans le patrimoine de l'associé et suffisante pour arrêter l'action de ses créanciers personnels. De là l'expression de *patrimoine d'affectation* pour désigner la masse formée par la réunion de différents apports faits par les associés et la quote part appartenant à chacun d'eux dans cette masse. La plupart des règles des sociétés, qu'on rattache ordinairement à l'idée de personnalité, s'expliquent dans ce système par la séparation des deux patrimoines. On pourrait objecter cependant que cette théorie ne justifie pas complètement le caractère mobilier des parts d'associés, dans le cas où la société possède des immeubles, puisque chacun d'eux continue à être lui-même et personnellement propriétaire de sa part dans l'actif social et qu'il est donc propriétaire d'immeubles. L'objection peut être réfutée. Du moment où l'associé est considéré comme possédant deux patrimoines distincts, on conçoit qu'il s'établisse entre ces patrimoines des rapports de créance et d'obligation analogues à ceux qui existent entre deux personnes différentes. Ainsi le droit de toucher individuellement des dividendes est de plus en plus traité en pratique comme une créance d'un genre particulier existant contre la société. Ainsi encore la part de l'associé figure dans son patrimoine personnel en même temps que dans le patrimoine social; c'est une valeur représentative de la part réelle et qui peut être aliénée par lui et saisie par ses créanciers. Cette valeur sera un jour une propriété, lorsque la société sera dissoute et que les ex-associés se partageront son actif; mais provisoirement, ce n'est qu'une créance : l'associé ou son auteur a déboursé une somme ou a cédé un bien quelconque pour la formation de la société; la restitution de cette valeur est *due* par la société mais sans détermination précise; elle peut se faire en nature ou en argent. Le patrimoine per-

sonnel est donc créancier de la société, et, à raison de l'indétermination de son objet, qui est exprimé seulement par un chiffre, cette créance ne peut être que mobilière. »

La deuxième explication de la solution de l'art. 529 repose sur l'idée de personnalité, exposent MM. Planiol et Ripert.

« Le fonds social, déclare la Cour de cassation, appartient exclusivement à la collectivité des associés qui forment un être moral, lequel, en sa qualité de propriétaire du fonds social, est créancier ou débiteur soit envers les tiers, soit même envers chaque associé³¹; » et, dans un autre arrêt elle décide : « Les immeubles ne sont pas la copropriété indivise des associés, mais la propriété exclusive de la société³². »

« Par suite, continuent ces auteurs, en attendant que la société soit dissoute et ses biens partagés, le droit des associés se réduit : 1^o au droit de prendre part annuellement au partage des bénéfices, s'il y en a, en touchant un dividende; 2^o au droit de prendre part au partage de l'actif, après la dissolution de la société. Pendant longtemps il fut admis que cette personnalité était *fictive*. Aujourd'hui on reconnaît de plus en plus que la personnalité juridique appartient *réellement* et non fictivement aux collectivités qui ont un intérêt propre, distinct des intérêts individuels de leurs membres et qui possèdent des organes par lesquels cet intérêt est manifesté et défendu. »

31. Civ., 3 mars 1829, S. chr.

32. Req., 23 févr. 1891, D. 91.1.337, S. 92.1.73.

Section II

IMPORTANCE DE LA NOTION DE PERSONNALITÉ MORALE EN NOTRE MATIÈRE. ACCORD DU BUT SOCIAL ET DES TEXTES DE LOI RELATIFS AUX DROITS RÉDUITS DE CESSIION DE DROITS SOCIAUX AVEC LA DOCTRINE DE LA PERSONNALITÉ MORALE, RÉALITÉ SOCIALE.

Nous venons de voir comment la notion de personnalité morale domine les cessions de droits sociaux. Le but de cette étude est, comme nous l'avons dit, de montrer comment la pratique administrative, suivie bien souvent par la jurisprudence et même aussi la loi, se sont fort peu souciées d'apporter une unité de solutions indispensable au respect de cette notion en notre matière. De graves atteintes au principe de la personnalité morale des sociétés, qui pourtant est une des assises de notre droit, ont été ainsi créées.

Avant de passer à l'examen de ces atteintes, il nous faut nous livrer à des considérations sur la théorie de la personnalité morale pour dégager son importance et sa portée, et montrer comment le but social et les textes de loi relatifs au tarif de faveur de cession de droits sociaux s'accordent avec la doctrine de la personne morale réalité.

§ 1. Importance de la notion de personnalité morale; les diverses théories émises à son sujet. Nécessité du respect de cette notion par les solutions du Droit fiscal relatives aux cessions de droits sociaux.

Des discussions passionnées se sont élevées au sujet de la notion de personne morale; autant il est simple en effet de déterminer la personnalité humaine, autant il est malaisé de saisir comment la personnalité peut avoir des sujets

autres que des hommes. Il s'agit cependant là d'une des notions essentielles du Droit. « On dirait, écrit M. Bonnecase, que le développement du Droit contemporain oscille autour de la notion de personne morale³³. » Le simple aperçu que nous donnons plus bas des diverses conceptions émises autour de cette notion suffit à le montrer. La complexité des problèmes de Droit privé soulevés par des partisans de cette notion et par ses détracteurs semble sans limite.

Nous allons esquisser, d'après l'œuvre de M. le professeur Bonnecase³⁴ les théories élaborées autour de la notion de personne morale qu'elle a suscitées. La classification qu'il adopte est la suivante :

1. Théories rejetant de façon absolue la notion même de personnalité morale (théories de la propriété collective; du patrimoine d'affectation; de l'inexistence des droits subjectifs).

2. Théories ramenant la notion de personnalité morale à une notion technique (théories de la fiction au sens large du terme).

3. Théories reconnaissant dans la personnalité morale une notion scientifique (théorie de la réalité).

Examinons ces conceptions :

1. Parmi les *théories rejetant de façon absolue la notion de personnalité morale*, celle de la *propriété collective* comporte, comme l'écrit M. le professeur Bonnecase, quatre variantes :

Pour M. Berthelemy, tout d'abord, la propriété collective est une modalité du droit de propriété au sens ordinaire du terme, mais repose sur la tête d'un sujet de Droit, ou plus exactement sur la tête de plusieurs sujets de Droit, les associés, indissolublement liés entre eux. Elle convient, dit-il, à merveille aux sociétés civiles et commerciales; il y a séparation

33. J. Bonnecase, *Supplément au Traité de Droit civil de Baudry-Lacantinerie*, 1928, t. IV, 1^{re} partie, *Le droit de la personnalité*, p. 30.

34. J. Bonnecase, *Supplément au Traité de Droit civil de Baudry-Lacantinerie*, t. IV, 1928.

entre le patrimoine des associés et ce qui, désormais, devient patrimoine collectif.

Pour M. Planiol, au contraire, il n'est besoin de se préoccuper en rien de la notion de sujet de Droit : La propriété collective est une chose qui a sa vie juridique propre, indépendante de ceux qui en sont les bénéficiaires. Cette théorie porte en elle, au fond, la théorie de la personnalité morale ramenée à un patrimoine d'affectation ou mieux encore à un patrimoine sans sujet.

La troisième variante est constituée par la thèse de M. Thaller. D'après celle-ci, d'une part les personnes morales de Droit privé trouveraient seules leur nature spécifique dans la notion de propriété collective; d'autre part cette notion ne se suffirait pas à elle-même.

M. Thaller, après s'être efforcé de démontrer qu'il est manifestement inexact d'affirmer sur le fondement des art. 529 du Code civil et 69 du Code de procédure civile que le législateur français a créé en matière de sociétés une soi-disant personne distincte des personnes des associés, conclut en faveur de la propriété collective. Pour lui, on doit reconnaître deux sortes de copropriétés régies par des règles différentes : *La propriété commune* ou indivise ordinaire et *la propriété collective*. Celle-ci obéit à un statut perfectionné par rapport à l'autre. Il y a propriété commune, lorsque le hasard des circonstances a fait acquérir à plusieurs personnes des droits sur un même bien ou sur un même ensemble de biens. Il n'y a pas un régime juridique distinct de celui qui concerne le patrimoine général de chaque ayant droit. Au contraire la propriété collective figure un ensemble de biens qui sans se transporter sur la tête d'un être fictif ou imaginaire, et bien que demeurant fixés sur la pluralité de leurs propriétaires, forment un tout autonome, soumis à un statut différent de celui qui concerne le reste des patrimoines des intéressés, le groupement devant, comme tel, réaliser un résultat utile que les autres biens non groupés ne poursuivent point. Mais comment rendre compréhensible

cette propriété collective, vivante et organique, autre qu'une simple juxtaposition de parts inertes? Les Ecoles allemandes ont construit trois systèmes: *Patrimoine d'affectation*, composé de biens ayant pour lien et base d'unification leur affectation et constituant un gage spécial et réservé pour une masse spéciale de créanciers. *Propriété en main commune* composée de biens grevés de la charge de servir l'intérêt commun et soustrait aux charges pesant individuellement sur tel ou tel intéressé. Cela lui imprimerait une nature objective propre au regard de toute personne se mettant en relations avec le groupe des biens (Gesammte hand). Enfin *extension aux tiers de la charte qui gouverne la propriété collective*; c'est pour cette dernière conception que se prononce M. Thaller, la deuxième ne le satisfaisant pas à elle seule. « On peut, dit-il, lui communiquer un surcroît de force, en montrant que les engagements personnels, pris par des copropriétaires pour composer le groupe des biens et en assurer le fonctionnement, s'incorporent aux biens eux-mêmes et deviennent des charges réelles affectant leur condition objective, *erga omnes*. Par cela même que les copropriétaires ou coassociés ont disposé une affaire se révélant au dehors comme consacrée à une destination collective et parlant en son propre nom, ils ont constitué une maison de verre et proposé aux tiers d'y plonger leurs regards. Les tiers ont été rattachés aux stipulations sociales, en ce que le trafic des biens ne pourra s'exercer avec eux que conformément à ces stipulations³⁵. » Il existe pour Thaller une charge réelle grevant les biens communs au profit des tiers et évoquant pour partie simultanément les notions de servitude et d'hypothèque.

La quatrième variante de la théorie de la personne morale propriété collective est constituée par la thèse de M. Lacour. Pour lui, la notion de propriété collective ne rendrait pas compte de la nature de la personnalité morale de Droit privé

35. Thaller, *Traité élémentaire de Droit commercial*, 7^e édit. revue par M. Perceur, 1925, n^o 289, p. 216.

en général, mais bien seulement de la nature d'une catégorie déterminée de personnes morales de Droit privé. C'est ainsi que les sociétés par actions seraient des corporations et à ce titre formeraient des personnes morales réelles, s'identifiant ou peu s'en faut avec les personnes morales de Droit public, alors que les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple seraient l'expression de la notion de propriété collective ou propriété en main commune.

Telles sont les quatre variantes, résumées en peu de mots, de la théorie de la personne morale propriété collective. M. J. Bonnecase la rejette avec raison en faisant valoir les objections suivantes³⁶ : Cette théorie est incapable de rendre raison de l'existence et de la nature de toutes les catégories de personnes morales. Or jusqu'à preuve du contraire la notion de personnalité morale est une.

En deuxième lieu, la thèse de la propriété collective situe exclusivement la personnalité morale sur le terrain des intérêts purement patrimoniaux, et, somme toute, individuels. Or il est indéniable que les personnes morales en grand nombre représentent autre chose que des intérêts purement matériels et individuels.

Enfin ce sont développements purement verbaux et en contradiction irrémédiable avec la vérité expérimentale que ceux par lesquels les adversaires de la réalité de la personnalité morale viennent prétendre que dans tout groupement ou fondation personnifiés on est toujours en présence d'individus directement titulaires des intérêts matériels ou moraux en jeu.

La deuxième des théories rejetant de façon absolue la notion même de personnalité morale est celle du *patrimoine d'affectation* ou *patrimoine sans sujet*, d'origine allemande, due à Brinz et à Bekker. M. Michaud l'a parfaitement exposée dans son livre : *La théorie de la personnalité morale et son application au Droit français* (t. I, nos 17 et s.).

36. J. Bonnecase, *Supplément au Traité de Droit civil de Baudry-Lacantinerie*, op. cit., p. 81 sq.

« Le patrimoine de la personne morale est en réalité le patrimoine du but. » (Zweckvermogen.)

Cette conception, dit M. Bonnecase³⁷, est abandonnée à l'heure actuelle. L'impuissance de la théorie résulte surtout de ce que le Droit français, d'accord en cela avec la raison et la logique, ne conçoit pas un patrimoine sans sujet.

Enfin la troisième théorie rejetant la notion de personnalité morale est celle de l'*inexistence des droits subjectifs* qui forme une conception générale du Droit.

Le principal représentant de cette doctrine fut le doyen Duguit : Il s'efforça de bannir du domaine juridique la notion de droit subjectif en entendant par ces termes la notion des droits par opposition au Droit. Pour lui il n'y a pas de droits, il n'y a que des situations juridiques se traduisant activement ou passivement pour les individus sous la forme d'un bénéfice pouvant en résulter ou d'une contrainte à subir.

La conséquence en est que ce que nous appelons « la personne morale » ne sera plus qu'une situation juridique, absolument distincte de toute idée de personne au sens vrai du terme et devant laquelle les individus seront bel et bien obligés de s'incliner.

M. Bonnecase fait à ce sujet la remarque suivante³⁸ : « Nous nous en tiendrons... à la question préalable posée au point de vue de l'état actuel de la science du Droit. Or il n'est pas douteux à cet égard que les auteurs les moins férus de métaphysique ne conçoivent pas le mécanisme juridique sans la notion de droit subjectif ou droit individuel et la notion de sujet de Droit. »

2. Les théories voyant dans la personnalité morale une simple notion technique constituent les théories de la fiction au sens large du terme.

Nous citerons tout d'abord la *théorie de Savigny*. Celui-ci

37. *Op. cit.*, p. 86, n° 51.

38. *Op. cit.*, p. 103, n° 59.

a admis que certaines catégories de personnes morales étaient des êtres réels tandis que d'autres répondaient à l'idée de fiction, la première catégorie étant représentée par les personnes morales de Droit public, tandis que la seconde comprendrait les personnes morales de Droit privé. Il a méconnu ainsi la nature de la personnalité morale qui est une; le problème qu'elle constitue doit par conséquent recevoir une solution unique.

Savigny tire comme conséquence de la nature fictive de personnes morales l'autorisation de l'Etat à la fois pour leur création et pour leur dissolution. La doctrine française a étendu la théorie de la fiction à la personnalité morale tout entière, tant de Droit privé que de Droit public.

La loi doit la reconnaître et la sanctionner pour que la fiction puisse produire des effets juridiques.

M. Bonnecase écrit au sujet de cette théorie³⁹ : « Le problème soulevé par la notion de fiction juridique consiste à se demander si cette notion a une nature spécifique à elle propre ou si, au contraire, elle n'est pas l'équivalent de la notion de technique juridique⁴⁰ dans l'esprit de certains tout au moins... Comme nous l'avons déjà laissé pressentir, la fiction juridique devient dans la première conception une notion essentiellement nocive et contradictoire, tandis qu'elle n'est plus qu'un mot dans la deuxième conception. »

M. Geny s'est livré à une étude approfondie de la notion de fiction juridique⁴¹. Pour lui, la fiction est un procédé d'élaboration du Droit qui, pris en lui-même, est artificiel et anormal, mais se justifie par son but conforme à l'ordre juridique réel. En somme, comme le fait remarquer M. Bon-

39. *Op. cit.*, p. 152, n° 77.

40. M. J. Bonnecase définit ainsi la technique juridique : « Les termes de technique juridique servent à désigner l'ensemble des moyens à l'aide desquels s'élaborent, apparaissent, se transforment et s'éteignent les règles de Droit. Elle embrasse aussi bien la langue du Droit que les procédés d'interprétation et de mise en œuvre d'une règle quelconque de Droit, aussi bien les caractères formels de la loi et de la coutume que le cadre traditionnel des décisions judiciaires et les méthodes d'exposition de la doctrine. En un mot, toutes les manifestations d'une règle de Droit, quelle que soit sa physionomie, ressortissent à la technique juridique. »

41. *Science et technique en Droit privé positif*, t. III, p. 340-447.

necase⁴², M. Geny paraît voir la raison de la survivance de la fiction juridique dans l'infirmité naturelle de l'esprit, qui, incapable de découvrir indéfiniment les catégories juridiques nécessaires, se sert de la fiction pour donner à celles-ci une élasticité nouvelle. En d'autres hypothèses, la fiction ne serait qu'un moyen d'explication plus ou moins empirique d'une situation réelle. Et l'éminent auteur aperçoit dans la notion de personnalité morale une application de cette dernière utilité de la fiction.

Il déclare d'ailleurs que « ces artifices de l'esprit créateur » ne restent légitimes et opportuns que si « ayant égard à leur caractère de moyens techniques, on contrôle nécessairement leur jeu par l'appréciation de l'influence qu'ils exercent sur les intérêts supérieurs et de fond qu'ils doivent assurer, et qu'à la condition qu'on sache, au besoin, les assouplir, de façon à faire prévaloir, en toute occurrence, le juste objectif, quelles que soient les déformations subies par l'idée⁴³ ».

M. Bonnecase, faisant la critique de la théorie de M. Geny sur la notion de fiction juridique, met en relief la nécessité qu'il y a d'exclure, d'une manière absolue, du domaine du Droit la notion de fiction au profit de la notion de loi dispositive ou organique⁴⁴. Pour lui, la fiction est inutile, dangereuse et artificielle. Il relève l'imprécision du terme, le rôle juridique variable selon les auteurs, qui lui est attribué, certains voyant dans cette notion un procédé simplement provisoire d'élaboration du Droit, tandis que, pour d'autres, sa fonction est permanente. Il incline à penser avec Ihering que la fiction peut s'imposer avec les législations formalistes, telles la législation romaine ou les législations traditionnalistes d'aujourd'hui, et être utile pour donner de l'élasticité à des institutions de Droit strict, mais il estime que, toute utilité doit lui être déniée dans l'élaboration actuelle du Droit français.

42. *Op. cit.*, p. 164.

43. Génv, *op. cit.*, p. 445-447.

44. Bonnecase, *op. cit.*, p. 166 sq.

Il souligne l'inutilité fréquente de la notion de fiction juridique pour l'interprétation des textes législatifs qui, au point de vue littéral, en font application. Dans des cas analogues la fiction est admise par certains auteurs comme consacrée par la loi ou rejetée, ce qui n'est pas pour augmenter l'autorité de cette notion.

Quant à l'utilité que certains auteurs aperçoivent pour la fiction juridique dans la prétendue limitation apportée par elle au pouvoir du juge interprétant la loi : « On croit rêver, écrit M. Bonnecase, quand on voit énoncer de semblables propositions, comme si une disposition directe de la loi n'était pas susceptible d'aboutir au même résultat⁴⁵. » Enfin, il démontre l'incompatibilité de la notion de fiction avec la technique juridique et par suite avec la science du Droit, à raison du caractère artificiel de la fiction. La technique a en effet pour unique objectif de traduire la réalité et non de la mutiler ; elle ne peut jamais se dresser contre les données des sources réelles du Droit sous prétexte de les servir. Il conclut à l'impossibilité logique et absolue d'expliquer la personnalité morale par la notion de fiction juridique.

Enfin, M. Saleilles a mis en avant une notion de personnalité morale, réalité juridique qui tient le milieu entre la notion de technique juridique et la notion de réalité matérielle ou même sociale.

Mais cette conception, écrit M. Bonnecase, aboutit à présenter cette notion comme étant indivisiblement pour partie artificielle et pour partie réelle⁴⁶.

3. Voyons à présent *les théories qui acceptent comme fondement la réalité des personnes juridiques, et attribuent à la personnalité morale le caractère de notion scientifique.*

MM. Michoud et Hauriou ont élaboré des théories doctrinales remarquables sur la question de la reconnaissance de la réalité des personnes morales.

45. J. Bonnecase, *op. cit.*, p. 176 sq.

46. J. Bonnecase, *op. cit.*, p. 212, n° 104.

M. Michoud pose en principe que la technique juridique est impuissante à édifier la théorie de la personnalité morale tout en présentant une grande utilité à ce point de vue. Pour lui, il faut attribuer une importance capitale à la conception que se font les membres d'un groupe de sa réalité en tant que sujet de Droit distinct. Si le législateur traite autrement celui-ci il déforme la réalité. Nous retiendrons cette opinion. Le Droit doit non seulement protéger les intérêts de l'individu, mais élever à la dignité de droits subjectifs les intérêts collectifs et permanents des groupements humains, et pour cela les traiter comme des personnes morales.

Pour M. Hauriou, la notion de personne morale s'absorbe dans la notion d'institution, elle correspond à l'institution personne ou corps, constitué ou encore institution corporative, par opposition à l'institution chose. Il indique comment l'institution corporative parvient au stade de la personnification, établissant du même coup la réalité de la personnalité morale. Sa conception complète celle de M. Michoud. Nous reviendrons plus loin sur la réalité de la personnalité morale⁴⁷.

4. *L'exposé que nous venons de faire des théories principales élaborées au sujet de la notion de personnalité morale suffit à montrer la complexité des problèmes de Droit qu'elle soulève. Or, nous avons vu plus haut le rôle que jouait la notion de personne morale en matière de cessions de droits sociaux. Elle sert, en définitive, de critère pour l'application des droits de faveur.*

Dès lors, il est permis de se demander à quels résultats, au point de vue des règles d'application des tarifs de faveur de cessions de droits sociaux, aboutirait l'adoption par la jurisprudence ou l'administration des diverses théories rejetant de façon absolue la notion de personnalité morale, théories de la propriété collective, du patrimoine d'affectation, de l'in-

47. *Infra*, chapitre III, section II, § 2.

existence des droits subjectifs. Le critère disparaissant, toute la construction s'effondrerait.

La théorie fiscale a été élaborée au xix^e siècle, pendant le temps où la théorie de la personnalité morale, notion technique, c'est-à-dire fiction, se développait. La reconnaissance de la personnalité morale est indispensable à son existence.

Cela ne veut d'ailleurs pas dire que l'adoption de la thèse de la personne morale fiction soit indispensable pour que jouent normalement les règles fiscales. Tout au contraire, nous verrons par la suite que l'apparition de la thèse de la personnalité morale notion scientifique, c'est-à-dire réalité sociale, loin de porter atteinte à l'application de la théorie fiscale, est tout à fait conforme aux textes et au but social qui dominent celle-ci, étant favorable à un libéralisme très heureux pour son application. Nous adoptons, quant à nous, la thèse de la personnalité morale réalité, comme étant seule capable à la fois de consacrer l'unité indispensable de la personnalité et son développement. Or, en notre matière, ces deux idées jouent un rôle capital. Tout au contraire, les théories rejetant de façon absolue la notion de personnalité morale réduisent à néant le critère adopté en notre matière. Nous ne pouvons discuter ici quels seraient les effets de l'adoption de chacune d'elles sur les principes d'application des cessions de droits sociaux. Remarquons seulement que seule la reconnaissance de la personnalité morale correspond à ces principes. Dès lors, il nous est permis de mettre en relief quelle logique devrait présider à l'élaboration des solutions fiscales dominées par cette notion; en présence des solutions divergentes et des contradictions du Droit fiscal que nous verrons, on ne peut que se demander pourquoi ce dernier ne serre pas de plus près cette notion qui est la base des principes fondamentaux appliqués par lui. Sans cette notion, à l'heure actuelle combattue par les théories négatives que nous avons rappelées, s'écroulerait en définitive tout le système laborieusement établi par la jurispru-

dence en matière de cession de droits sociaux, système dont nous avons montré dans notre deuxième partie la lente élaboration. L'école de l'autonomie du Droit fiscal se heurte ici à une des notions compréhensives dont M. Trotabas soulignait l'importance⁴⁸. Les atteintes dont elle a été l'objet sont d'autant plus injustifiables.

§ 2. Accord du but social et des textes de loi relatifs aux tarifs réduits de cession de droits sociaux avec la doctrine de la personnalité morale réalité sociale.

1. Nous avons vu plus haut quel était le but social poursuivi dans la formation et l'application des règles fiscales concernant les tarifs de faveur de cessions de droits sociaux. Ce but a été de favoriser le mouvement des capitaux en vertu du principe selon lequel une circulation plus active crée et entretient le crédit des entreprises. Nous avons en outre remarqué qu'à notre époque vu le développement des sociétés il était particulièrement souhaitable que la transmission des droits sociaux soit facilitée, et que, pour parvenir à ce résultat, il était non seulement nécessaire que les tarifs de ces cessions ne soient pas excessifs, mais encore que l'aménagement des règles fiscales les concernant fasse l'objet d'une recherche de logique absolue.

Le souci de faciliter la circulation des capitaux a d'ailleurs toujours été si remarquable depuis la Révolution que M. Thaller, qui, nous l'avons vu, est partisan de la théorie de la propriété collective, a combattant la thèse qui veut que la personnalité morale découle de l'art. 529 du Code civil, fait du caractère mobilier des parts sociales une conséquence directe de l'intérêt qu'il y avait à soustraire à toute gêne leur transmission, et à les exempter ainsi des droits de cession frappant les immeubles. Il écrit en effet⁴⁹ :

48. Voir chapitre I, section II, § 2, 2.

49. V. Thaller, *Traité élémentaire de Droit commercial*, 6^e édition, par Perceyrou, 1922, p. 203 sqq.

« Le Code n'a pas voulu dessaisir les associés de la propriété qu'ils ont sur les immeubles de la société pour transporter celle-ci à un état différent. Mais il a senti que la mise d'immeubles en société entraînait l'attribution aux associés, les uns vis-à-vis des autres, de droits nouveaux résultant du contrat de société et tendant à faire observer mutuellement les prestations diverses, nécessairement mobilières, qui y sont contenues (bénéfices à recueillir, concours aux délibérations, etc.). Ces prestations sont si importantes que le droit de propriété s'y subordonne et devient mobilier comme elles. La part sociale, pour être traitée comme meuble, a été considérée non par rapport au droit de chaque titulaire sur le capital (*jus in re*) mais par rapport à la créance qu'il a contre ses co-associés (*jus ad personam*). *On sortait de la Révolution, on se souvenait que la nature immobilière d'un bien sous l'ancien régime faisait résistance à la circulation. On a voulu soustraire la part sociale (l'action, la seule que visait la première rédaction) à cette gêne de trafic. On l'a exemptée du même coup du droit très élevé de transmission qui frappe les immeubles. C'est surtout pour ces raisons d'opportunité qu'on a classé les parts d'intérêt ou les actions parmi les meubles, sans préjuger pour autant la personnalité juridique de la société.* »

Nous avons également, en étudiant l'élaboration des principes d'application des tarifs réduits en matière de cession de droits sociaux, vu les textes qui sont à la base de ces tarifs. La loi du 22 frimaire an VII, dans son art. 69, § 2, n° 6, a soumis au droit réduit non seulement les cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des *compagnies et sociétés d'actionnaires*, mais encore tous autres effets négociables de particuliers et de compagnies. De même, l'art. 6 de la loi du 23 juin 1857 soumettait au droit réduit toute cession de titres ou promesses d'actions et d'obligations dans une société, compagnie ou entreprise quelconque, financière, industrielle, commerciale ou civile. Il est certain que ces textes ont fait une application des plus larges des tarifs de faveur. Leurs termes sont des plus compréhensifs et le prouvent très nettement.

Ainsi, but social et textes, dont l'examen est nécessaire pour satisfaire à une exacte interprétation juridique, concourent à ce que le juriste donne aux lois fiscales édictant les tarifs de faveur relatifs aux cessions de droits sociaux la plus grande portée effective. Cependant, comme nos développements précédents nous l'ont montré, l'application de ces tarifs est intimement liée à l'existence de la personnalité morale dans les sociétés auxquelles ressortissent ces droits, et, sous peine de détruire tout le système péniblement élaboré par la jurisprudence et la doctrine, le juriste doit appliquer, comme nous l'avons dit, la règle de l'existence de la personnalité morale avec une rigueur absolue lorsqu'il s'agit de décider du tarif applicable à telle cession de droits sociaux déterminée.

Ne pourra-t-il donc étendre la portée d'application des tarifs réduits ? *Il le pourra d'autant mieux que la tendance de la doctrine et de la jurisprudence évolue vers un libéralisme très heureux. Ce libéralisme se traduit par la reconnaissance de la personnalité morale réalité sociale, et par l'abandon de la théorie de la personnalité fiction.*

Nous allons voir par quelles propositions se traduit la réalité de la personnalité morale et ses conséquences ; nous examinerons ensuite l'œuvre de la jurisprudence. Mais auparavant nous citerons le passage suivant de M. Nast qui met en relief l'importance du rôle de la personnalité morale réalité sociale ou juridique.

2. M. Nast, au sujet des intérêts présentés par le choix à effectuer entre les diverses théories relatives à la nature spécifique de la personnalité morale, écrivait, en remarquant que la personnalité juridique des différentes collectivités n'a pas une nature uniforme⁵⁰ :

« Les collectivités qui sont issues de la vie économique et sociale sont loin d'être semblables : les buts qu'elles poursuivent sont multiples, les forces qu'elles revêtent et les or-

50. Nast, *Revue critique*, 1910, Le problème de la personnalité juridique.

ganisations qu'elles se donnent sont de nature extrêmement variée. N'y a-t-il pas, dès lors, quelque fiction et quelque illogisme à les vouloir ramener toutes au même moule, à ne pas vouloir tenir compte de ces variétés et de ces divergences ? Ne risque-t-on pas, sous le prétexte d'unifier et de simplifier les choses, de faire une construction boiteuse qui, dans certains cas, sera heureuse, mais qui bien souvent ne produira que de mauvais résultats, contraires à ceux que la pratique imposait ? Le Droit doit se modeler sur la vie économique et sociale ; il ne saurait être rigide, il doit être souple et fournir aux hommes les meilleurs moyens de réaliser leurs intérêts ; rien n'est dès lors plus factice que de prétendre faire régner l'uniformité juridique là où il n'y a que divergences économiques ou sociales. Ainsi, en ce qui concerne les personnes morales, n'est-ce pas se faire illusion que de vouloir ramener aux mêmes principes et les fondations et les corporations (sociétés ou associations), la société en nom collectif ou en commandite de deux ou trois personnes et la grosse société par actions, société de capitaux, l'association à but intéressé (assurance mutuelle, cercle, société de tir ou de lecture) et l'association à but idéal ou désintéressé (société de bienfaisance, de patronage, d'encouragement au bien) ?

« Aussi bien, il semble qu'aujourd'hui on reconnaisse la nécessité qu'il y a de tenir compte de toutes ces variétés de groupements et que les règles de capacité, de constitution, de suppression, doivent ne pas être des règles uniformes, que la personnalité juridique, dont le but est de permettre à ces groupements de vivre, ne doit pas être une conception rigide et sans souplesse ; notamment on a soutenu, non sans motifs, que les sociétés en nom collectif ou en commandite simple, que même les petites associations à but intéressé, devraient plutôt être organisées sous la forme de ce que les Allemands appellent le *Gesamnte Hand* ou propriété en main commune que sous la forme de la personnalité morale proprement dite, ce qui entraînerait certaines conséquences pratiques, soit au point de vue de la capacité des associés, soit surtout au point

de vue de leur responsabilité. En somme ces différentes tendances que nous venons d'indiquer brièvement résultent elles-mêmes d'une tendance beaucoup plus générale et qui doit nous intéresser plus directement, car c'est là, en quelque sorte que réside toute la difficulté. Cette tendance, beaucoup plus générale, consiste à abandonner de plus en plus la vieille conception de la personnalité-fiction. Nous ne voulons pas dire que cette conception ne soit plus défendue; elle a même rencontré dans ces dernières années des appuis qui ne sauraient être dédaignés. Il semble cependant que, même chez ceux qui s'en tiennent à elle, on abandonne quelque peu les conséquences beaucoup trop rigoureuses auxquelles l'idée de la fiction peut conduire. Mais surtout, on constate de la part de la doctrine un effort marqué pour adopter une autre construction juridique, pour considérer la personnalité morale, non plus comme une fiction engendrant un être juridique complètement distinct des individus qui le constituent, mais comme une véritable réalité sociale ou juridique, réalité qui s'impose à la loi et au juge, réalité dont il est impossible de ne pas tenir compte. Seulement, il appartient ensuite à la technique juridique d'organiser cette réalité sociale, unique, nous l'avons dit et le dirons. »

3. M. J. Bonnecase propose une adhésion sans réserve au principe de la réalité des personnes morales; il rejette la théorie de la fiction qui a arrêté le plein développement de la notion de personnalité morale. Pour lui la personnalité morale est une réalité sociale revêtant une forme organique et dotée d'une vie propre. Dans la sphère des notions juridiques, dit-il, elle correspond logiquement et impérieusement à la notion de sujet de Droit, c'est-à-dire à une notion scientifique mise en œuvre par la technique juridique⁵¹.

Il résume cette conception par les propositions suivantes :

51. J. Bonnecase, *Supplément au Traité de Droit civil par Baudry-Lacantinerie*, p. 292 sq.

Première proposition : *La personnalité morale suppose l'existence d'un intérêt collectif, par opposition à la personnalité physique qui est l'expression de l'ensemble des intérêts inhérents à chaque individu et s'imposant à la protection du droit.*

A la base de la personne morale, se retrouve toujours un intérêt collectif qui a su socialement s'imposer, alors que l'incapacité de la personnalité physique à concrétiser un intérêt collectif déterminé et à en assurer la mise en œuvre a été expérimentalement constatée.

M. Bonnecase écrit (p. 98, *op. cit.*) :

« La mise en valeur d'un patrimoine individuel par son titulaire ne pourra jamais donner les résultats économiques obtenus par le groupement au profit d'un ensemble de personnes. D'autre part, grâce à la société, la richesse générale de la nation se trouve du même coup accrue; les richesses collectives prennent, en d'autres termes, une physionomie à part; elles sont frappées fiscalement à l'aide de procédés spéciaux, parce qu'il n'est contesté par personne qu'il y a là des intérêts collectifs dont les patrimoines individuels des associés pourront partiellement bénéficier sans jamais les absorber. Cela est d'évidence pour les sociétés par actions et cela est non moins certain pour les sociétés de personnes... »

Deuxième proposition : *La personnalité morale nécessite l'existence d'un organisme destiné à concentrer les efforts des associés ou l'utilisation des biens communs sur la réalisation du but que commande l'intérêt collectif en jeu dans chaque cas.*

Troisième proposition : *La personnalité morale comporte, de la part de ses membres ou de ses bénéficiaires, la conscience réelle, supposée ou imposée de l'intérêt collectif en jeu et du but réalisé ou à réaliser en fonction de cet intérêt.*

Quatrième proposition : *La reconnaissance de la personnalité morale s'impose scientifiquement et rationnellement dès qu'un groupement ou une œuvre revêt une individualité sociale suffisamment caractérisée.*

M. Bonnecase indique que la thèse de la réalité des personnes morales a pour trait spécifique fondamental de soustraire la

notion de personnalité morale au bon vouloir ou à l'arbitraire du législateur et du droit positif en général. La personnalité n'est pas un attribut conféré par l'autorité à un groupement ou à une œuvre mais bien la reconnaissance d'un fait par cette autorité.

Quant aux conséquences pratiques de ce fait, ainsi que le marque fort bien M. Nast⁵², si la personnalité est une fiction de la loi, ne seront personnes juridiques que celles qui auront bénéficié d'une concession légale. Si elle est une réalité, il n'y aura de groupement privé de la vie juridique que ceux qui auront fait l'objet d'une interdiction légale, tous les autres étant des personnes juridiques.

Du point de vue de la *capacité*, si l'on adopte la théorie de la fiction légale, l'incapacité des personnes morales sera la règle, la capacité l'exception, puis non seulement leur capacité sera limitée en ce sens qu'elles ne pourront accomplir d'autres actes juridiques que ceux qui leur seront expressément permis, mais même à l'égard de ceux-ci elles ne pourront les passer qu'en vue du but qu'elles poursuivent; enfin au point de vue de la responsabilité pénale, si la personne morale n'est qu'une fiction, elle ne peut encourir aucune responsabilité pénale, elle ne sera de même, en ce qui concerne la responsabilité civile, tenue en vertu de l'art. 1382, puisqu'elle n'a aucune existence juridique réelle.

En troisième lieu, au point de vue de la *disparition de la personne morale*, si elle est une fiction l'autorité qui l'a reconnue peut arbitrairement la supprimer.

Toute la question est, écrit M. Bonnecase, de savoir à quel moment, scientifiquement et rationnellement, un groupement ou une œuvre postule la qualité de personne morale, ou plutôt a droit à la reconnaissance de cette qualité... « Un groupement ou une œuvre impose sa personnalité quand, dans le milieu social où elle a pris naissance, son individualité n'est pas contestée, tellement elle a pris figure

52. Nast, *loc. cit.*

d'institution autonome jouant un rôle propre et manifestant une vitalité sociale, singulièrement distincts du rôle ou de la vitalité sociale inhérents à l'individu seul. »

Cinquième proposition : *Unité de la notion de personne morale et son identité avec la notion de sujet de Droit. En conséquence, existence d'un lien indissoluble entre la notion de personne morale et la notion de personne physique.*

1^o La personne morale et la personne physique s'absorbent toutes deux dans la notion de sujet de Droit. La personnalité est une notion générale commune au Droit public et au Droit privé.

« Les intérêts collectifs que l'on découvre à la base des personnes morales ne peuvent être juridiquement protégés que sous le nom de droits ou de situations juridiques et ceux-ci conduisent fatalement à la notion de sujet de Droit, dont ils sont des attributs ou des dépendances. De là la nécessité technique, abstraction faite de la vérité scientifique concordante, de la notion de personne morale érigée en sujet de Droit. Peu importe la structure de fait des diverses personnes morales; celles-ci aboutissent à l'unité de conception au point de vue de leur essence juridique; elles sont toutes des êtres sociaux sur la tête desquels reposent des intérêts collectifs juridiquement protégés, selon la célèbre formule de Ihering. »

2^o L'existence et la vie de la personnalité morale est dépendante de celle de la personnalité physique.

« Un ensemble d'individus peut donner naissance à une personne morale; à son tour un ensemble de personnes morales est susceptible d'engendrer une personne morale représentative d'un intérêt collectif d'ordre plus général ou plus élevé que les intérêts collectifs incarnés par les premières... Il n'en restera pas moins que la cellule de toutes ces personnes morales demeurera la personne physique, mais une cellule successivement transformée et rendue plus complexe. Dans la hiérarchie des notions, à l'instar de la règle de Droit par rapport à l'institution juridique, la personne physique représente par rapport à la personne morale ce que le simple est au composé. »

La notion de personne morale est donc bien une notion compréhensive qui domine tout le Droit.

4. La jurisprudence a su échapper à l'emprise de la théorie de la fiction et s'est prononcée pour la réalité de la personnalité morale. Elle a accompli une œuvre certaine dans le sens de la reconnaissance de celle-ci aux groupements présentant une individualité, prenant en considération les intérêts généraux professionnels et spirituels de ces groupements.

C'est ainsi que la Cour de cassation, qui était considérée jusqu'alors comme rejetant la thèse de la personnalité des sociétés civiles, a consacré celle-ci par les arrêts Duc de Rivoli⁵³, Fontenay⁵⁴, et Société hippique de Cavaillon⁵⁵.

La jurisprudence reconnaissait, dès avant la loi du 1^{er} juillet 1901, une personnalité plus ou moins étendue selon les cas aux associations. C'est l'arrêt Société hippique de Cavaillon qui consacra chez elle la réalité de la personnalité morale, préparant le régime de la loi du 1^{er} juillet 1901 concernant les associations déclarées.

La Cour de cassation, postérieurement, décida que l'action du directeur d'une association quelconque non déclarée conformément à l'art. 2 de la loi du 1^{er} juillet 1901, mais constituée sous la forme d'une société à capital variable, était valablement introduite, alors, comme le dit M. Nast, qu'il était extrêmement douteux qu'une association autre qu'une coopérative puisse éviter les dispositions restrictives de la loi de 1901 en adoptant la forme des sociétés à capital variable⁵⁶. La loi du 12 mars 1920 qui dispose dans son art. 5, § 2 : « Les syndicats peuvent devant toutes les juridictions exercer tous les droits réservés à la partie civile relativement aux faits portant un préjudice direct ou indirect à l'intérêt

53. Cass. Req., 23 févr. 1891, S. 92.1.73, D. 91.1.337.

54. Cass. Req., 2 mars 1892, S. 92.1.497, D. 93.1.169.

55. Cass. Req., 2 janvier 1894, S. 94.1.129, D. 94.1.81.

56. *Loc. cit.*

collectif de la profession qu'ils représentent », n'a été que l'aboutissement d'une jurisprudence qui avait consacré, par les arrêts Perreau⁵⁷, Segol⁵⁸, et de Juvigny⁵⁹, le droit pour les syndicats professionnels d'ester en justice sur le fondement de l'intérêt collectif.

5. La notion de personnalité morale réalité sociale gagne donc du terrain, nous l'acceptons pour notre part. Doctrine moderne et jurisprudence tendent à abandonner la conception de la personnalité fiction pour celle de la réalité, faisant ainsi preuve d'un libéralisme très heureux. *Nous avons dit plus haut que le but social et le texte des lois fiscales régissant les cessions de droits sociaux concouraient à ce que les tarifs réduits reçoivent la plus large application; nous concluerons des remarques ci-dessus que nous devons prendre parti pour leur application chaque fois que la réalité de la personnalité morale apparaîtra, et, en règle générale, que, lorsqu'il y aura doute quant au tarif à appliquer, cette idée directrice doit servir de guide pour apprécier les solutions des difficultés qui se présentent en matière d'application des tarifs de faveur des cessions de droits sociaux.*

57. Cass., Ch. réunies, 5 avril 1913, S. 20.1.49, D. 14.1.65.

58. Cass. civ., 28 nov. 1916, S. 20.1.58.

59. Cass. civ., 5 nov. 1918, S. 20.1.59.

CHAPITRE IV

Examen des règles fiscales relatives aux cessions de droits sociaux considérées en particulier sous le rapport de l'application en la matière de la notion de personne morale, et des atteintes dont elle a été l'objet.

Nous avons successivement, dans le courant de cette étude, exposé la méconnaissance des règles du Droit commun par le Droit fiscal, les théories des écoles opposées relatives aux rapports du Droit civil et du Droit fiscal, et des observations critiques relatives à la doctrine de l'autonomie de celui-ci; puis nous avons examiné l'évolution des tarifs des cessions de droits sociaux. Enfin nous avons dégagé les principes d'application des tarifs de faveur auxquels sont soumises ces cessions et mis en relief à ce sujet le rôle et l'importance de la notion de personnalité morale.

Nous allons, dans ce dernier chapitre, étudier les règles fiscales de cessions de droits sociaux en relevant les principales antinomies entre le Droit fiscal et le Droit privé qui s'y rapportent, spécialement quant aux atteintes dont la notion de personnalité morale a été l'objet en la matière.

Ce quatrième chapitre sera divisé en deux sections. Dans la première nous examinerons les cessions pures et simples de droits sociaux. Dans la deuxième section, les cessions affectées d'une modalité, terme suspensif, condition suspensive.

Section I

CESSIONS PURES ET SIMPLES DE DROITS SOCIAUX

Pour la commodité de leur étude on peut diviser ces cessions en deux catégories : 1^o Cessions intervenant pendant l'existence de la société; 2^o Cessions intervenant postérieurement à la dissolution de la société. Nous les étudierons donc dans deux paragraphes distincts.

§ 1. Cessions intervenant pendant l'existence de la société.

L'examen des règles fiscales concernant les cessions de droits sociaux intervenant pendant l'existence de la société fera l'objet des divisions suivantes :

- I. Application des règles fiscales aux cessions de droits sociaux dans les diverses sortes de sociétés en général.
- II. Etude d'un cas particulier de cession : cession de droits sociaux en tant qu'elle frappe des objets déterminés de l'actif social.
- III. Influence du moment où sont effectuées ces cessions sur les règles fiscales.

I. — APPLICATION DES RÈGLES FISCALES AUX CESSIONS DE DROITS SOCIAUX DANS LES DIVERSES SORTES DE SOCIÉTÉS EN GÉNÉRAL.

Nous avons vu que seules les cessions de droits sociaux d'une société ayant la personnalité morale bénéficiaient de tarifs réduits édictés en leur faveur alors qu'au contraire les cessions considérées comme des mutations de biens en nature étaient soumises aux droits ordinaires liquidés selon la nature de ces biens.

Il n'y a pas de grosses difficultés dans l'application de ce principe aux cessions de droits sociaux des sociétés commerciales auxquelles la personnalité n'est en général pas

contestée. Les remarques suivantes peuvent cependant être faites : la jurisprudence applique le tarif de faveur aux cessions de parts dans les *sociétés en nom collectif*¹. Autrefois M. Pont critiqua la solution en disant que le but du tarif réduit était de favoriser la circulation rapide des actions et qu'il n'en saurait être ainsi ici, le statut social interdisant expressément aux associés toute cession de leurs droits dans la société sans le consentement de tous les autres associés. Mais la Cour de cassation avait passé outre avec juste raison.

Dans un autre ordre d'idées, aujourd'hui certains auteurs soutiennent que les sociétés en nom collectif sont de simples sociétés sans personnalité juridique, et qu'elles devraient plutôt être organisées sous la forme de ce que les Allemands appellent la *Gesammte Hand*, ou propriété en main commune. Mais la notion de personnalité morale réalité sociale domine ces sociétés et son adoption sauvegarde de toute façon l'application du tarif de faveur suivant le principe indiqué². Notons en passant que la personnalité de la société en nom collectif a été sacrifiée en un autre domaine par l'arrêt du Conseil d'Etat du 5 février 1925³, qui décide que la constitution des réserves influe sur le calcul du revenu net des associés, alors qu'elle est le fait de la société et non des associés.

La règle de perception du tarif réduit s'applique sans plus de difficulté aux cessions de droits d'une *société en commandite simple*, bien que certains auteurs lui dénie la qualité de personne morale, comme à la société en nom collectif. La personnalité morale réalité sociale la domine même.

Il en est ainsi également pour les *sociétés à responsabilité limitée*. Dans ces sociétés les parts sociales ne peuvent être représentées par des titres négociables nominatifs, au porteur

1. V. Garnier, *Répertoire de l'Enregistrement*, 9^e éd., 1922, v^o Société, n^o 10592.

2. V. *supra*, chap. III, section II, § 1 et § 2; Michoud, *Théorie de la personnalité morale*, t. I, p. 174. Cf. Bonnecase, *Supplément au Traité de droit civil de Baudry-Lacantinerie*, p. 45.

3. Dalloz, 1925-3-25, et note de M. Troabas.

ou à ordre (art. 21, al. 1, loi du 7 mars 1925). Elles ne peuvent être cédées à des tiers étrangers à la société qu'avec le consentement de la majorité des associés représentant au moins les trois quarts du capital social (art. 22). Entre les associés au contraire les cessions de parts peuvent se faire librement. Dans tous les cas elles doivent être constatées par un acte notarié ou sous-seing privé et ne sont opposables à la société et aux tiers qu'après avoir été signifiées à la société ou acceptées par elle dans un acte notarié conformément à l'art. 1690 C. c.⁴. La société à responsabilité limitée jouit de la personnalité morale. Le tarif de faveur de 1,08 % sera donc applicable aux cessions de parts⁵.

Nous allons à présent étudier plus longuement les cessions de fractions de capital dans les sociétés civiles, les sociétés de fait, et les sociétés en participation, dans lesquelles la notion de personnalité morale et le tarif de mutation qui y est attaché donnent lieu à d'importantes remarques.

Cessions de droits sociaux dans les sociétés civiles.

Ce sont les arrêts Duc de Rivoli du 23 fév. 1891, Fontenay du 2 mars 1892, et Société hippique de Cavaillon du 2 janvier 1894⁶ qui ont fixé la jurisprudence nouvelle de la Cour de cassation relativement à la reconnaissance de la personnalité aux sociétés civiles. Antérieurement à ces arrêts, la jurisprudence de la Cour suprême s'était ralliée à la majorité de la doctrine et rejetait comme celle-ci la thèse de la personnalité des sociétés civiles.

Mais, sous le seul effort des idées et indépendamment de

4. V. Lacour et Boutéron, *Précis de Droit commercial*, 3^e édit., supplément 1929, appendice I; Garnier, *Répert. de l'Enregistrement*, 9^e édition, 1927, n^o 10431.

5. V. Pic et Baratin, *Sociétés à responsabilité limitée*, 1927, p. 576 sq.; Instruction de la Régie n^o 3851 du 11 avril 1925.

6. Arrêts Duc de Rivoli (Cass. Req., 23 fév. 1891, S. 92.1.73, D. 91.1.337), Fontenay (Cass. Req., 2 mars 1892, S. 92.1.497, D. 93.1.169), Société hippique de Cavaillon (Cass. Req., 2 janv. 1894, S. 94.1.129, D. 94.1.81).

toute intervention législative la Cour adopta formellement la solution inverse, reconnaissant ainsi l'existence de cette personnalité⁷.

Il est donc normal que, par application des principes dégagés, les cessions de parts sociales dans les sociétés civiles soient soumises au droit de faveur, puisqu'elles ont la personnalité morale, et il en est effectivement ainsi.

Mais l'administration n'a pas attendu la consécration de celle-ci par la jurisprudence des arrêts que nous venons de rapporter pour énoncer son point de vue personnel sur la matière. L'instruction 2366, § 5, p. 43, est en effet ainsi rédigée : « La personnalité morale des sociétés purement civiles est aujourd'hui hors de contestation. Un arrêt de la Chambre des requêtes du 8 novembre 1836 (S. 36.I.811) décide qu'en droit la société civile est, comme la société de commerce, un être moral dont les intérêts sont distincts de ceux de ses membres. La même décision se trouve dans l'arrêt du 9 mai 1864 (D. P. 64.I.232) et elle est approuvée par la presque unanimité des auteurs. Ce n'est guère qu'en Belgique que l'opinion contraire, vivement soutenue en doctrine, a trouvé un point d'appui dans la jurisprudence⁸. »

Nous remarquerons donc qu'antérieurement aux arrêts de la Cour de cassation qui ont consacré le changement de doctrine de celle-ci, l'administration avait déjà, dans l'instruction précitée, pris position, sous l'influence certaine de la réalité de la personnalité morale, alors que d'une façon générale il était admis que la personnalité ne pouvait exister que dans les sociétés de commerce⁹.

D'ailleurs, la doctrine qui refusait aux sociétés civiles le

7. V. également Toulouse, 22 févr. 1898, D. P. 99.I.593, 7 mars 1904, D. P., 1904.I.333; Bonnecase, *Supplément au Traité de Droit civil de Baudry-Lacantinerie*, t. IV, p. 259, n° 131 sq. Comp. Lyon-Caen et Renault, *Traité de Droit commercial*, 4^e édition, t. II, 1^{re} partie, n° 126 et s.

8. V. F. Lefebvre, *Des droits d'Enregistrement en matière de société*, 1889, p. 67.

9. Thaller, *Traité*, n° 294-298; Bonnecase, *Supplément Baudry, op. cit.*, p. 67.

bénéfice de la personnalité morale devait pourtant reconnaître le caractère mobilier des parts sociales, conformément à l'art. 529 du Code civil, dans certaines sociétés pour lesquelles la loi elle-même avait dérogé à la règle généralement suivie. En effet l'art. 8 de la loi du 10 avril 1810 porte que les actions ou intérêts dans une société ou entreprise pour l'exploitation des mines sont réputés meubles conformément à l'art. 529, C. civ. Aujourd'hui l'exception est devenue la règle : d'une façon générale les parts sociales dans les sociétés civiles ont le caractère mobilier, selon la jurisprudence¹⁰. Il ne faudrait pourtant pas croire que la perception d'un tarif de faveur à l'occasion des cessions de parts sociales dans les sociétés civiles ait toujours été admise par l'administration. Nous avons vu que celui-ci avait été institué pour favoriser le commerce et l'industrie. Mais on soutint, autrefois, que c'était le tarif de 2 % applicable aux transmissions de meubles qui devait être perçu au lieu du droit de 0,50 %, lors d'une cession de part dans une société civile, sous le prétexte que le but de faveur pour le commerce ou l'industrie ne jouait aucun rôle en l'espèce. La Cour de cassation le reconnut en 1869¹¹.

Mais l'opinion contraire triompha après lutte.

L'arrêt du 14 nov. 1877¹² s'exprime en effet ainsi :

« Attendu qu'il résulte au contraire des termes dans lesquels est établie la modération du tarif par la disposition précitée que cette disposition peut être invoquée par toutes les sociétés en quelque forme qu'elles soient constituées et doit profiter à toutes les divisions du capital social, quelle qu'en soit la dénomination, pourvu que la transmission puisse avoir lieu

10. Remarquons ici, comme nous l'avons exposé plus haut (chapitre III, section I, § 3, 1), que l'art. 529 du Code civil n'exprime plus l'état actuel du Droit, car, selon ses termes, le caractère mobilier des droits sociaux qu'il édicte ne pourrait s'appliquer aux sociétés civiles.

11. Cass. Req., 24 nov. 1869, R. P. 3029, J. E. 18814, J. N. 19.759, I. 2397, § 5, S. 70.1.85.

12. Cass. civ., 14 nov. 1877, R. P. 4841, J. E. 20594, J. N. 21770, I. 2592-2, S. 78.1.44, D. P. 78.1.5.

en faisant abstraction des meubles et immeubles appartenant à la société... »

Et cet arrêt a été pris pour règle par l'administration¹³.

Les cessions de droit sociaux dans les sociétés de fait.

Une société de fait, société irrégulièrement formée, mais qui a fonctionné aux yeux du public comme une véritable société, est, en règle générale, considérée par l'administration comme n'ayant pas la personnalité morale. Les cessions de droits sociaux ne peuvent, en conséquence, bénéficier du droit réduit, et le tarif applicable doit être celui qui correspond aux biens en nature effectivement transmis. Il n'existe en effet, à l'égard du Trésor, qu'un simple état d'indivision¹⁴. Cette solution a été maintes fois consacrée dans diverses hypothèses, notamment lorsque l'existence de la société dont les droits sociaux sont transmis n'est pas constatée par un acte enregistré¹⁵. Il en est encore de même si une société a été prorogée verbalement, sans qu'un acte soit intervenu pour constater cette prorogation¹⁶. Celle-ci ne constitue au regard de l'administration qu'un simple état d'indivision. Ces deux hypothèses

13. Conf. Rouen, 7 mars 1878; Valenciennes, 29 mai 1878.

14. V. Cass. civ., 6 mars 1872, S. 72.1.88, D. 72.1.169; Grenoble, 12 janv. 1870, R. P. n° 3418; Marseille, 13 nov. 1885, J. E. n° 22756; R. P. n° 6658; Castres, 19 déc. 1885, R. P. n° 8742; Seine, 23 mars 1907, J. E. n° 27348. Naquet, *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, 2^e édition, Paris, 1899, n° 560; Max Richier, *Etude de droit fiscal sur la cession onéreuse de part d'intérêt*, thèse, Paris, 1912, p. 73 sq.; Garnier, *Répertoire*, édit. 1891, v° Société n° 310; Thaller, Pic et Bouvier, 3, *Sociétés commerciales*, 1924, p. 770 sq.; Saint-Claude, 9 oct. 1924, 14843 R. P.

15. Seine, 10 févr. 1841, 12678 J. E.; St-Etienne, 6 janv. 1842, 12608 J. E.; Cass., 30 mars 1842, 1675-9 I. G.; 11310 J. N.; 12995 J. E.; Seine, 31 mars 1865, 2183 R. P.; 12886 C.; Montpellier, 4 févr. 1861, 1494 R. P.; Cass., 18 juin 1862, 2239-5 I. G.; 1663 R. P.; 12252 C.; 17456 J. N.; 17510 J. E.; 361 Rev.; S.62.1. 878; 14 févr. 1870, 3085 R. P.; 18924 J. E.; 20027 J. N.; 14531 C.; 2402-1. I. G.; B. C. 34; S. 70.1.136; D. 70.1.394; P. 70-307; Seine, 18 avril 1871, 3945, R. P.; 19568 J. E.; 15424 C.; Marseille, 13 nov. 1885, 6658 R. P.; Lyon, 19 févr. 1890, 7467 R. P.

16. V. Seine, 18 mars 1892, 7833 R. P.; Lyon, 19 févr. 1890, 7467 R. P.; Cass., 24 mai 1892, 7856 et 7974-56 R. P.; Seine, 4 mai 1906, 11231 R. P.; Constantine, 21 déc. 1911, 12632 R. P.; Seine, 19 févr. 1913, 12603 R. P.

sont surtout à prendre en considération lorsqu'il s'agit d'une société commerciale, pour laquelle la rédaction d'un écrit est une condition nécessaire à sa perfection et non pas seulement un moyen de preuve de la convention¹⁷.

Le défaut de publicité prescrite pour les sociétés commerciales, la nullité provenant de l'inobservation des conditions imposées aux sociétés par la loi, enfin celle qui provient des vices de fond affectant le contrat de société, provoquant l'existence de sociétés de fait, entraînent du même coup la perception du tarif édicté pour les cessions de biens selon leur nature, lorsque les droits sociaux sont transmis.

Telle est la solution admise d'une manière générale¹⁸.

Sa compréhension soulève de multiples questions qui débordent le cadre de notre étude. Cependant nous essayerons de dégager certains points qui ont, à nos yeux, une importance particulière.

Puisque c'est l'absence de personnalité morale qui motive la non-application des tarifs réduits de cession de droits sociaux, il convient d'examiner quel rôle joue celle-ci en matière de société de fait.

A ce sujet une distinction nous paraît devoir s'imposer qui a été excellemment mise en relief par M. J. Hémard¹⁹; à savoir la distinction entre *communauté de fait* et *société de fait* proprement dite. La communauté de fait est une indivision;

17. La prorogation n'est pas autre chose qu'une constitution nouvelle de la Société. En matière commerciale, la prorogation n'existe légalement que si elle est rédigée par écrit de la même manière que le contrat de Société. V. Léon Minot, *op. cit.*, p. 331. Instr. n° 2447, § 6, p. 52 (Cass. civ., 6 mars 1872). Instr. n° 2650, § 1^{er}, pp. 20 et 21 (Cass. civ., 19 janv. 1881). V. Lyon, 19 févr. 1890, 7467 R. P.; Cass., 24 mai 1892; Seine, 4 mai 1906, R. P. n° 11231; Seine, 19 févr. 1913, R. P. n° 12903.

Une société civile prorogée verbalement n'est d'ailleurs également pas opposable aux tiers qui ont intérêt à nier son existence, donc à l'administration, selon la théorie fiscale. Le droit réduit ne sera pas appliqué (Constantine, 21 déc. 1911, R. P. n° 12632).

18. Cependant s'il s'agit d'actions, on est d'accord pour décider, lorsque les conditions spéciales imposées par la loi à la société n'ont pas été observées, que le défaut de personnalité n'écarte pas le droit réduit (Richier, *op. cit.*, p. 75).

19. V. J. Hémard, *Nullités de Sociétés et Sociétés de fait*, Librairie Sirey, 1912, d'après lequel nous avons exposé les cas dans lesquels la personnalité morale pouvait être reconnue, lorsque la nullité frappe une Société.

la société de fait proprement dite est une véritable société ayant un patrimoine autonome, qui peut être tenue pour société régulière, c'est-à-dire pour personne morale.

On conçoit l'intérêt de cette différenciation en notre matière. En vertu des règles régissant les cessions de droits sociaux, il est évident que la communauté de fait, n'étant qu'une indivision, ne pourrait jamais donner lieu à la perception du tarif de faveur. C'est le tarif ordinaire, perçu selon la nature des biens transmis, qui devrait toujours s'appliquer. Au contraire, pour les sociétés de fait proprement dites, dont la personnalité morale peut être reconnue, le tarif réduit pourrait être appliqué à la cession des droits sociaux.

Examinons donc les cas dans lesquels il y a communauté de fait ou société de fait.

Il faut distinguer selon que les nullités résultent de *vices infectant le contrat de société* ou qu'elles dérivent de *vices relatifs seulement à la constitution légale des sociétés*.

1^o *Vices infectant le contrat de société.*

Parmi ceux-ci on doit discerner ceux qui sont communs à tous les contrats et ceux qui sont propres au contrat de société.

a) *Voyons tout d'abord les vices communs à tous les contrats.* — Ils proviennent de l'absence ou de la nullité d'une condition essentielle à leur formation ou à leur validité.

Les conditions requises de formation du contrat de société sont : le consentement des parties contractantes et un objet licite.

S'il n'y a pas eu consentement, le contrat de société n'a pas pris naissance. Mais du fait même des opérations conclues, une véritable société de fait a pu être créée de même nature que celle qui aurait pu exister en l'absence de tout projet de société. La personnalité morale pourra être reconnue.

Si l'objet de la société est illicite, soit en raison de l'objet même de l'exploitation²⁰, soit en raison de l'exploitation

20. Sociétés ayant pour objet le commerce des personnes humaines; Sociétés ayant pour but de frauder le fisc; Sociétés constituées pour l'exploitation du

en société de cet objet²¹, on ne saurait au contraire jamais parler de personnalité morale; il n'y a qu'une indivision résultant de l'exploitation en commun.

Les conditions de validité du contrat, celui-ci étant formé, sont l'absence de vices du consentement et la capacité des associés.

Une société nulle pour la non-observation de ces conditions de validité vaut dans le passé à titre de société de fait; la personnalité morale pourra lui être reconnue.

b) *En second lieu il faut tenir compte des vices propres au contrat de société.* — Les caractères spécifiques de celui-ci sont la constitution d'un fonds commun au moyen des apports des associés (a. 1832 C. c.), la participation de ceux-ci aux bénéfices et leur contribution aux pertes (même article); enfin le but des contractants de répartir entre eux les gains effectués. (*Affectio societatis*.)

On ne peut évidemment parler de nullité de société en l'absence de ces caractères. L'opération ou le contrat ne peut valoir qu'à un autre titre. Cependant la nullité de la société peut simplement résulter de l'absence de participation aux bénéfices d'un ou plusieurs associés, ou de leur contribution aux pertes. Il y a alors convention léonine, nulle en vertu de l'art. 1855 du Code civil; dans ce cas il n'y a eu qu'une indivision, une communauté de fait, et on ne saurait parler de personnalité morale.

2^o *Vices relatifs à la constitution légale des sociétés.* — Ce n'est pas assez, pour qu'une société soit régulière, qu'elle ne soit pas atteinte des vices qui en affectent le contrat, sauf exception pour l'association en participation. Le Code civil, le Code de

jeu sous une forme quelconque; Sociétés visant à entraver la liberté du commerce ou de l'industrie; Sociétés illicites par application de l'art. 6 du Code civil, comme contraires à l'ordre public et aux bonnes mœurs.

21. Sociétés pour l'exploitation d'un office ministériel, sociétés constituées en vue de l'exploitation d'une profession pour laquelle existent des prescriptions légales ou des règles disciplinaires qui ne permettent pas leur exercice en société.

commerce et des lois spéciales ont en effet prescrit des formalités légales relatives à sa constitution.

Le contrat de société doit être rédigé par écrit; le pacte social doit faire l'objet de mesures de publicité, enfin diverses formalités sont à observer pour certaines espèces de sociétés. Si ces formalités n'ont pas été accomplies régulièrement, on dit par exagération de langage que la société est nulle. Il peut en être ainsi au cas où une formalité essentielle n'a pas été observée, mais le plus souvent la société est simplement irrégulière. Dans ce cas elle demeure dans le passé, à titre de société de fait à laquelle peut être reconnue la personnalité morale²².

Telles sont les règles générales qui peuvent être posées relativement à l'existence de la personnalité morale dans une société frappée de nullité.

Nous ne pouvons, bien entendu, en développer ici les raisons qui ont été remarquablement exposées dans l'ouvrage précité de M. J. Hémar.

Remarquons simplement que seules les sociétés de fait proprement dites peuvent juridiquement être considérées comme personnes morales.

La jurisprudence et la doctrine ne sont pas encore venues à traiter il est vrai la société de fait comme une réalité et à lui attribuer la personnalité morale. M. J. Hemard n'hésite cependant pas à lui attribuer la personnalité morale — ce qui constitue une des formes de la tendance à la personification que nous avons déjà signalée plus haut²³, et que

22. Remarquons, en particulier, qu'il n'est nullement nécessaire, pour qu'un groupement soit investi de la personnalité morale, de recourir à une sorte de publicité légale. Il suffit qu'il s'affirme en fait comme un organisme autonome doté d'une vie propre. (V. Bonnet, *Supplément au Traité de Baudry-Lacantinerie*, t. IV, p. 67.)

23. Sa théorie peut se résumer en trois règles :

1° La société irrégulière produit tous ses effets, en tant que contrat, jusqu'au jour où son irrégularité est déclarée;

2° Elle conserve son autonomie patrimoniale ou la personnalité morale, tant que son irrégularité n'est pas prononcée;

3° Elle emprunte sa nature à la Société qu'elle aurait dû constituer si elle avait été régulière pourvu qu'elle ait été publiée, ou à défaut de toute publication, pourvu qu'elle se soit présentée aux tiers sous la même forme. (J. Hémar, *op. cit.*, p. 385-386.)

nous approuvons. La jurisprudence n'acceptait au début la réalité de la société de fait que pour éviter les résultats déastreux de la nullité strictement appliquée, mais la société de fait est devenue comme une institution; la jurisprudence qui fait fonctionner la nullité entre les parties à la manière d'une dissolution, lui attribuera le même caractère à l'égard des tiers, en général. *La société de fait s'imposera dès lors à tous, tandis que les tribunaux ne la reconnaissent encore que dans les rapports des parties et laissent aux tiers l'option entre la validité et la nullité*²⁴.

Cette question de l'option accordée en général aux tiers entre la nullité de la société, ou sa validité, c'est-à-dire son acceptation en tant que personne morale, nous conduit à nous demander ici si l'administration est un tiers vis-à-vis des redevables. La Cour de cassation, la Régie et la majorité de la doctrine répondent par l'affirmative²⁵. M. Pilon, cependant, n'a pas craint de s'élever contre la qualité de tiers reconnue à l'administration²⁶. Les raisons qu'il donne de son opinion nous semblent péremptoires.

La Régie, nous dit-il, est un créancier agissant pour le compte de l'Etat, qui réclame à son débiteur les prestations pécuniaires auxquelles il est tenu en vertu de la loi. En Droit civil nul ne songera à dire qu'un tel créancier est un tiers par rapport à son débiteur.

Dire que l'administration est un tiers ne peut être pris

24. V. J. Hémard, *op. cit.*, p. 15.

25. Instr. n° 2384, § 1^{er}, p. 16 (Cass. civ., 15 déc. 1868); Instr. n° 2465, § 5, p. 22 (Cass. civ., 13 nov. 1872); Instr. n° 2516, § 2, p. 22 (Cass. Req., 23 févr. 1875); Instr. n° 2575, § 2, p. 18 (Cass. civ., 11 avril 1877); Instr. n° 2650, § 1^{er}, p. 22 (Cass. civ., 19 janv. 1881). Championnière, *Traité des droits d'enreg.*, n° 648; Cass., 11 juill. 1814. Dalloz v. Enregist., n° 2513; 17 nov. 1847, D. 1847. 4.474, Instr. n° 1814, § 1^{er}; 20 juill. 1859, S. 1859.1.947; 14 janv. 1873, S. 73. 1.138, Instr. n° 2468, § 2, et 23 févr. 1875, S. 76-1-473, Instr. n° 2516, § 2. Sirvin, *Traité du droit de contrôle*, n° 238 sq.; Troabas, *Essai sur le Droit fiscal (Rev. de science et de législation financière, 1928, p. 23)*. *Contra* : Wahl, t. II, n° 512 sq.; J. Frimose, Dans quelle mesure l'administration de l'Enregistrement est assimilable à un tiers (*Rev. not.*, 1928, p. 60); Lalou, note au D. P., 1928.2.5.

26. E. Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, t. I, *Les Principes*, 1929, Librairie Dalloz, p. 40 sq.

que dans l'acception de l'art. 1165 C. civ., d'après lequel les actes juridiques ne nuisent ni ne profitent aux tiers.

Or l'apparence des actes profite toujours à la Régie sans lui nuire jamais. En effet, d'une part, elle perçoit l'impôt d'après la propriété apparente, et d'autre part, quant est présenté à la formalité un acte dont la qualification apparente ne paraît pas correspondre à la nature juridique vraie de cet acte, elle a le droit de lui restituer son véritable caractère.

La Régie a le droit également de se prévaloir des actes et jugements intervenus entre les parties. Or si elle était un tiers elle ne pourrait en profiter.

En second lieu, comment admettre qu'elle puisse méconnaître la date des actes sous-seing privé qui lui sont présentés ? C'est d'ailleurs en fait la solution contraire qui prévaut généralement.

Enfin les faits ne révèlent qu'une seule chose : Le fisc poursuivant comme créancier le recouvrement de la dette constituée par l'impôt. En certain cas même, la loi lui donne un privilège et le droit de demander la séparation des patrimoines. M. Pilon conclut que l'administration est un créancier et non un tiers. Nous l'admettons sans peine. Nous pensons que la Régie est un créancier de l'impôt.

En la matière elle est un créancier personnel des associés lorsqu'ils transmettent leurs droits sociaux.

Voici une des conséquences importantes de cette situation quant aux cessions de droits sociaux : Le droit d'agir en nullité doit, selon la doctrine et la jurisprudence²⁷, appartenir à toute personne ayant un *intérêt juridique légitime* à se prévaloir de la nullité.

Mais que faut-il entendre par là ? Pour J. Hémard, et nous sommes de cette opinion²⁸, la faculté de faire déclarer une nullité doit être appréciée en se référant au but juridique

27. Rouen, 9 janvier 1890, sous Civ., 11 janv. 1893, D. 93.1.231, S. 97-1-443 ; Pont, n. 1246 ; Lyon-Caen et Renault, n. 224 ; Moupin, n. 508, 1023 ; Thaller et Pic, n. 286 ; Salzedo, *Guide pratique des Sociétés anonymes*, p. 42 ; Hémard, *op. cit.*, p. 485.

28. *Op. cit.*, p. 485 sq.

de la condition ou de la règle violée; elle n'appartient qu'à ceux que la loi a cherché à protéger en exigeant l'observation de la condition ou de la règle sanctionnée de nullité; peu importe l'avantage que telle personne peut avoir à obtenir que cette nullité soit prononcée si elle ne figure pas au nombre de ceux-ci. Cette faculté ne peut être, par conséquent, reconnue à l'administration de l'Enregistrement, créancier personnel des associés.

Pourtant l'opinion courante est en sens contraire, ce qui produit des effets très graves en notre matière. Le fisc pourrait invoquer la nullité d'une société en vue de considérer les associés comme de simple communistes et de leur réclamer les droits ordinaires de mutation sur les cessions faites par eux²⁹. Ce droit reconnu à l'administration légitimerait la solution de la Cour de cassation qui lui a donné raison lorsqu'elle a invoqué la nullité d'un acte dans le cas où, s'il avait été tenu pour valable, il en serait résulté la diminution des droits exigibles sur une autre opération juridique. « De ce que j'ai le droit d'obtenir l'enregistrement d'un acte annulable ce n'est pas à dire que je puisse me servir de cet acte nul pour en soustraire d'autres à la taxe dont ils sont de plein droit redevables³⁰. »

La question est d'importance car cette solution en matière de cession de droits sociaux signifie que l'administration aurait le droit d'invoquer la nullité d'une société pour frapper ces transmissions d'un droit plus élevé. Elle doit être fortement critiquée. Tout d'abord parce qu'il y a contradiction entre cette solution et la décision de la Cour suprême qui a donné tort à l'administration lorsqu'elle a invoqué la nullité dont un acte était entaché pour percevoir un droit plus élevé, pour la raison que celle-ci « a toujours repoussé, et avec raison, la prétention élevée par les contribuables de soustraire les actes, sous prétexte de leur nullité aux perceptions qui doivent

29. V. Thaller et Pic, t. I, n. 301 et les décisions citées, p. 398, note 2.

30. Paroles du procureur général Fabre, audience solennelle de la Cour de cassation, 12 mai 1870 (D. 70.1.225); v. Cass. civ., 19 janvier 1881, S. 81.1.465.

les frapper³¹ ». Elle ne peut donc réclamer pour elle un droit qu'elle refuse aux parties.

Il y a invocation par la Régie d'une nullité bien que non prononcée au profit du Trésor comme dans cette hypothèse; d'autre part l'acte existe comme dans celle-ci et doit donc être considéré comme valable³².

En second lieu on ne peut admettre la demande en nullité d'une société par la Régie en raison du trouble qu'apporterait l'adoption d'une telle solution dans les relations économiques et juridiques. Beaucoup de sociétés nulles sont des sociétés honnêtes — nullité et fraude sont indépendantes — et nombreuses sont les sociétés qui sont nulles, dont la nullité n'est jamais invoquée.

Enfin l'administration aurait vraiment trop beau jeu, puisqu'elle peut percevoir sur un acte nul mais non annulé au moment de l'enregistrement le même droit que si l'opération juridique était valable *quelle que puisse être la nullité, relative ou absolue*, alors qu'un acte nul de nullité absolue ne peut en Droit civil produire aucun effet, aucun mouvement de valeur générateur de droit proportionnel, mais devrait seulement par conséquent faire l'objet d'un droit fixe, d'après les règles du Droit fiscal généralement appliquées³³.

En Droit français l'exercice de l'action en nullité est trop libéralement accordé. Les créanciers personnels des associés peuvent en règle générale s'en prévaloir. Spécialement grave est cette action émanant de l'administration. Il est, pour éviter cet inconvénient en matière de cession de droits sociaux, une règle très stricte à appliquer, à savoir la reconnaissance de la personnalité morale aux véritables sociétés de fait par la Régie. Déjà il a été admis que les cessions d'actions devaient faire l'objet de la perception du droit réduit dans une société

31. V. Cass. civ., 26 avril 1836, S. 1836.1.499; 15 février 1854, D. P. 1854.1.51, Instr. 2015, § 7.

32. Cf. Pilon, *op. cit.*, p. 261 sq.

33. V. Pilon, *op. cit.*, p. 261 sq. Ce principe est d'ailleurs limité par l'application de ce droit fixe aux « actes imparfaits » que sont, en droit fiscal, ceux dont un élément nécessaire à leur existence fait défaut.

nulle par suite de l'inobservation des conditions spéciales édictées par la loi de 1867³⁴. On peut voir dans cette solution soit un manquement, nécessité par le souci de préserver les intérêts économiques en jeu, à la règle de la non-application du droit réduit lorsque la personnalité morale n'existe pas, soit une tendance à la reconnaissance de cette personnalité par l'administration, la règle fiscale étant alors strictement appliquée.

Nous penchons pour cette seconde hypothèse et nous estimons que la Régie devrait toujours, à cet exemple, considérer dans une véritable société de fait qu'il y existe une autonomie, une personnalité suffisante pour motiver toujours l'application du droit de faveur de cessions de droits sociaux, sans qu'elle puisse opter pour la nullité et l'indivision; en raison du but social des tarifs réduits qui ont pour effet d'encourager le commerce et l'industrie, leur application doit en effet être conçue dans l'esprit le plus large, comme nous l'avons vu.

*Les cessions de droits sociaux dans les sociétés
en participation.*

L'article 49 du Code de commerce, 4^e alinéa, édicte : « L'association en participation ne constitue pas une personne morale. » Il n'y a, en effet, pour la majorité de la doctrine et la jurisprudence, aucune relation juridique entre les participants restés dans l'ombre et les tiers. Il n'y a ni raison sociale, ni siège social, ni patrimoine propre distinct des patrimoines des associés; chacun contracte en son nom personnel (art. 49 C. com. 3^e alinéa); sa contre-partie n'a d'action directe que contre lui, et ne peut atteindre les autres associés que par l'action oblique de l'article 1166 du Code civil. Il n'existe pas d'être moral sur la tête duquel

34. M. Richier, *op. cit.*, p. 75.

reposerait durant la durée de l'entreprise la propriété des biens communs.

Les arrêts sur la matière sont nombreux³⁵. L'arrêt du 19 mars 1838 déclare que pour qu'il y ait être moral il faut que certaines formalités soient remplies qui fassent connaître au public l'existence des sociétés représentées par une raison sociale et qu'il n'en peut être de même pour les sociétés en participation qui, d'après les usages du commerce et l'ordonnance de 1673 auxquels il n'a pas été innové, n'ont aucune publicité.

Aussi, lorsque l'un des associés, seul propriétaire ostensible et apparent, cède ses droits dans l'association, il cède la propriété même de ses valeurs, et le droit de cession de droits sociaux est dû dans ce cas d'après la nature de ces biens, mobilière ou immobilière, sans qu'il puisse être question d'un tarif réduit de faveur³⁶.

Cette solution est conforme au Droit commun qui ne reconnaît pas la personnalité aux sociétés en participation et à la lettre même de l'art. 49 du Code de commerce. Nous ferons cependant quelques remarques à ce sujet : tout d'abord il est admis par la doctrine actuelle que la publicité dont l'arrêt de 1838 précité fait, par exemple, état n'est pas une condition essentielle de la personnalité morale³⁷. En second lieu nous soulignerons que la société en participation est reconnue par la loi fiscale³⁸. Enfin remarquons que par son arrêt du 12 juillet 1842³⁹ la Cour de cassation a appliqué le tarif de cession de biens mobiliers à une transmission de part d'intérêt, en invoquant l'art. 529 du Code civil en cette

35. V. Cass. civ., 2 janv. 1834 (D. P. 34.1.202); Cass. civ., 19 mars 1838 (D. P. 38.1.102); Cass. civ., 15 juill. 1846 (D. P. 46.1.273); Cass. Req., 20 nov. 1861, Instr. n° 2223, § 6.

36. V. Garnier, éd. 1927, n° 10593; Thaller, Pic et Bouvier, *Traité*, 3, *Sociétés commerciales*, 1924, p. 770 sq.; Cass., 13 nov. 1872 (S. 73.1.41), Instr. 2465, § 2; Cass. civ., 2 févr. 1901, *Journal des Sociétés*, 02.114.

37. V. Bonnecase, *Supplément au Traité de Baudry-Lacantinerie*, t. IV, p. 67.

38. Bourges, 3 avril 1912, R. P. n° 12688.

39. S. 42.1.595.

espèce. La solution admise aujourd'hui est donc bien moins favorable pour les redevables. Nous ne saurions cependant la critiquer car elle est en accord avec la théorie fiscale qui veut que la perception des droits de faveur soit faite uniquement lorsque la personnalité morale existe. Or, l'art. 49 du Code de commerce est formel : l'association en participation ne constitue pas une personne morale.

II. — ETUDE D'UN CAS PARTICULIER DE CESSION : CESSION DE DROITS SOCIAUX EN TANT QU'ELLE FRAPPE DES OBJETS DÉTERMINÉS DE L'ACTIF SOCIAL.

L'administration doit-elle percevoir le droit réduit de cession de droits sociaux, ou au contraire le droit relatif à la catégorie dont font partie ces objets déterminés dans le contrat ? Par hypothèse, et selon la doctrine généralement admise, deux groupes de biens doivent être soigneusement distingués : les droits sociaux appartenant aux associés d'une part; les biens en nature formant le patrimoine de la société personne morale d'autre part. Les cessions intéressant ces deux catégories de biens faisant l'objet de tarifs nettement différenciés, comme nous l'avons vu, que décider, lorsqu'un associé transmet un droit social en tant qu'il frappe un bien déterminé appartenant à la société personne morale ?

Une telle cession met en jeu divers principes du Droit fiscal desquels résulte la détermination du tarif qui lui est applicable, et que nous examinerons. Nous devons cependant noter auparavant qu'en Droit civil on pourrait voir là une vente de la chose d'autrui comme faisant partie du patrimoine de la société, opération nulle en vertu de l'art. 1599 du Code civil. La nullité dont il s'agit est d'ailleurs seulement relative selon la jurisprudence et la majorité des

auteurs⁴⁰. Une des principales raisons de cette nullité est qu'on a voulu réserver l'action à l'acheteur seul. Mais dans la pensée des auteurs du Code il est bien probable, selon M. Planiol, par exemple, que cette nullité devait être absolue⁴¹.

En Droit fiscal il sera nécessaire qu'un tarif déterminé soit perçu. A ce sujet voici les principes essentiels en présence : Tout d'abord *celui qui veut que la régie ne soit pas juge de la validité des actes, leur existence suffisant à donner ouverture au droit*⁴². En second lieu *le principe selon lequel l'administration est obligée de déterminer, d'après les règles ordinaires de la législation civile, la nature réelle et le caractère légal des actes et mutations qui donnent ouverture aux droits*⁴³. Enfin et surtout *le principe de la discrimination des tarifs à appliquer aux cessions de droits sociaux dans une société ayant la personnalité, et de ceux qui correspondent à de simples transmissions de biens en nature*.

Nous allons voir quelle peut être l'application logique, selon nous, de ces principes dans troishypothèses successives.

a) *Supposons tout d'abord qu'un associé opère une cession d'un bien déterminé appartenant à la société sans indiquer sa qualité d'associé et sans manifester non plus qu'il s'agit d'un bien social*.

Dans ce cas l'administration percevra le droit proportionnel d'après la nature de l'objet transmis, appliquant le principe selon lequel elle n'est pas juge de la validité des actes. Cette solution doit à notre avis être admise car la

40. V. Cass., 4 mars 1891, D. 91.1.313; Larombière, *Théorie et pratique des obligations*, Paris, 1858, nouvelle édition, 1885, sur l'art. 1138, n° 28; Laurent, *Principes du Droit civil français* (ouvrage belge), 33 vol. in-8°, supplément 1898-1903, 8 vol. in-8°, t. XXIV, n° 103.

41. Planiol, *Traité élém. de Droit civil*, 9^e édit., 1923, t. II, n° 1422.

42. Cass. civ., 14 déc. 1881; Instr. 2664, § 4, S. 83.1.33; J. E. 21.791.

43. « S'il est vrai, en effet, dit la Cour de cassation, que la loi spéciale de l'enregistrement pose la base des droits à percevoir et en fixe la quotité, il appartient toujours à l'administration de rechercher, pour la fixation de la loi fiscale, quels sont, d'après les principes du droit commun, la nature réelle et le caractère légal des contrats donnant ouverture à la perception. » (Arrêt du 6 juillet 1871, 3300 R. P.; 2526-2 I. G.; S. 71.1.343.)

Régie ne peut évidemment que se référer en cette hypothèse aux caractères apparents de la convention. Or, il n'y a aucune indication dans le contrat dénotant qu'il s'agit d'un bien social. Deux conséquences doivent être tirées de ce fait : tout d'abord l'acte en lui-même doit être tenu pour valable par l'administration ; en second lieu il ne saurait être un instant question de tarif réduit de cession de droits. Le tarif ordinaire de mutation doit s'appliquer.

b) Dans une seconde hypothèse, *nous supposons une vente faite par un associé en sa qualité, étant exprimé dans le contrat que la vente s'applique à la propriété même de l'objet vendu*. En ce cas encore il n'est pas indiqué qu'il s'agit d'un bien social.

Pourtant la nullité d'un tel acte est apparente, puisque l'associé agit « en sa qualité » à la différence de la première hypothèse envisagée. Que décider quant à la perception du droit ? La Régie n'a-t-elle pas non plus à connaître de la validité de cet acte ? La réponse à cette question se trouve dans la théorie fiscale des nullités⁴⁴.

Le même droit d'enregistrement est exigible et doit être perçu que l'opération juridique dont il s'agit renferme ou non une cause de nullité, la seule existence de cette opération rendant le droit exigible.

Nous avons vu qu'il s'agissait d'une nullité relative, mais il en serait de même d'ailleurs au cas de nullité absolue qui lui est assimilée au point de vue fiscal⁴⁵. Ce principe n'est limité que par l'existence en Droit fiscal des actes imparfaits qui ne peuvent donner lieu qu'à la perception du droit fixe des actes innomés, ces actes imparfaits étant des opérations juridiques à l'existence desquelles un élément essentiel fait défaut, soit quant au fond, soit quant à la forme.

44. V. Pilon, *op. cit.*, t. I, p. 261 sq.

45. L'arrêt Cass. Req., 7 déc. 1886 (D. P. 1887.1.339, S. 1887.1.433) décide par exemple « que la seule existence des actes suffit pour donner ouverture au droit d'enregistrement, encore bien qu'ils puissent être annulés pour un vice absolu ou d'ordre public ».

En vertu de ces principes, la cession faite par l'associé « *en sa qualité* » s'appliquant à la propriété même de l'objet vendu qui en réalité appartient à la société, sera l'objet de la perception du droit proportionnel qui s'appliquerait si cette opération juridique était valable. Il doit en être ainsi bien que la nullité soit apparente en vertu de la théorie fiscale des nullités, puisque l'existence même de celles-ci importe peu pour la perception.

Mais quel est le tarif applicable ? L'administration ne doit-elle pas rechercher si, en réalité, il n'y a pas transmission de droits sociaux ? Avant de répondre à cette question nous allons envisager la troisième hypothèse pour laquelle elle se pose également.

c) Il s'agit du cas dans lequel *une cession faite par un associé de sa part dans un objet déterminé compris dans l'actif social comporte expressément l'indication qu'il s'agit d'un bien social*. Il y a ici encore, pour nous, vente de la chose d'autrui.

Le bien dont il s'agit appartient en effet à la société personne morale et céder sa part dans ce bien constitue pour un associé une opération qui porte sur la chose d'autrui, nulle en vertu de l'art. 1599 du Code civil. Nous avons vu plus haut que cette nullité ne mettait pas obstacle à la perception du droit proportionnel en vertu de la théorie fiscale.

Mais la difficulté devient plus sérieuse lorsqu'il s'agit de déterminer le *tarif applicable à une telle cession*. Est-ce le tarif de transmission de droits sociaux ou celui qui est relatif aux biens en nature dont il s'agit ?

La même question qui se posait pour notre deuxième hypothèse survient à nouveau.

A ce sujet, deux principes de Droit fiscal se trouvent en présence dont l'application conduit à des solutions opposées.

Tout d'abord celui qui veut que *la Régie ne soit pas juge de la validité des actes*. Ce principe conduit logiquement à admettre que le même tarif doit être perçu que si le bien dont une part est transmise appartenait non à la société mais à

l'associé lui-même. Il n'y aurait pas alors vente de la chose d'autrui mais vente d'une chose personnelle et le tarif applicable serait logiquement relatif à la nature des biens transmis sans qu'il puisse être question de droits sociaux. D'après ce principe ce même tarif doit être appliqué.

Mais en second lieu un autre principe entre en jeu. C'est celui qui veut que *l'administration détermine la nature réelle de la mutation qui donne ouverture au droit*.

Ceci conduit à rechercher si en réalité il ne s'agit pas d'une véritable cession de droits sociaux.

La théorie de l'existence de la personnalité morale nécessaire pour que le tarif réduit de cession soit appliqué reparait alors et il s'agit de l'interpréter. Nous avons montré comment le principe avait été posé par la jurisprudence. Il faut « qu'on puisse faire abstraction des meubles et immeubles appartenant à la société » pour que le tarif défaveur soit applicable.

Mais, selon Garnier⁴⁶, la Cour de cassation n'a pas entendu prohiber la mention ou toute détermination de ces biens dans le contrat.

« L'action, en effet, dit-il, n'est que l'équivalent ou la représentation des biens sociaux. Elle existe en dehors de ces biens, mais non pas en dehors de leur valeur. C'est pourquoi ils peuvent être indiqués dans le contrat, soit d'une façon générale, si la cession porte sur l'intégralité ou une quote-part de l'action, soit par une désignation particulière, si l'associé entend seulement céder la fraction de son action qui correspond à la valeur de certains biens. »

Pour lui, céder sa part dans un immeuble de la société par exemple, c'est céder sa portion dans la valeur de cet immeuble. En conséquence le droit de cession de droits sociaux doit être appliqué.

Nous constatons donc que ces deux principes du Droit fiscal que nous venons d'indiquer conduisent à des applications de tarifs nettement opposées.

46. Garnier, éd. 1891, n° 317, v° Société.

Voyons à présent quelles sont les solutions généralement adoptées.

Pour une cession faite par un associé en sa qualité, de sa part dans un bien appartenant en réalité à la société, sans que, dans le contrat, soit indiquée cette qualité de ce bien, les auteurs se prononcent en général pour l'application du droit proportionnel selon la nature de l'objet transmis⁴⁷.

C'est donc le principe qui décide que l'administration n'est pas juge de la validité des actes qui l'emporte.

Au contraire, dans le second cas, lorsqu'il est nettement exprimé dans le contrat qu'il s'agit d'un bien social, d'après l'opinion de certains auteurs, la Régie doit restituer à la cession son véritable caractère de transmission de droits sociaux et percevoir en conséquence le tarif réduit. Le principe d'interprétation l'emporte ici⁴⁸.

Cependant, même dans ce second cas, le principe selon lequel la régie n'est pas juge de la validité des actes semble avoir triomphé chez certains auteurs et est admis dans ses conséquences par plusieurs décisions de jurisprudence⁴⁹.

Que penser des solutions que nous avons exposées ? Nous voyons dans l'application du tarif ordinaire de cession de biens, tant dans notre deuxième que dans notre troisième hypothèse, une atteinte évidente à la personnalité morale. Il y a contradiction avec le fait que la société personne morale est propriétaire des biens. Au surplus, si, à la rigueur, dans le cas où la véritable nature des biens n'est pas expressément indiquée dans le contrat, la Régie peut prétendre n'avoir pas à inter-

47. Garnier, édit., 1891, n° 317, v° Société.

48. V. Garnier, *loc. cit.*, n° 317 et *Répertoire général de l'Enregistrement*, 9^e édition, 1927, v° Société, n° 10596. V. également Houpin et Bosvieux, *Traité général des Sociétés*, 6^e éd., 1928, t. III, p. 303.

49. V. Max Richier, *Etude sur la cession onéreuse de part d'intérêt*, libr. Sirey, 1912, p. 95-96.

Cass. Req., 25 juill. 1893, S. 94.1.374; Cass., 21 avril 1898, S. 1899.1.52; Sol. 25 mars 1899, S. 1901.2.256; sous-sol, régie, 25 mars 1899, il est dit : « Le droit de cession d'action n'est dû à l'exclusion du droit de mutation établi suivant la nature des biens transmis que si la cession porte sur un droit social et non pas si elle porte sur la part du cédant dans des biens déterminés. » V. aussi trib. Cherbourg, 24 janvier 1877, R. P. 4630.

prêter l'acte, le caractère apparent de cession de droits sociaux, n'étant pas suffisamment marqué, il ne saurait en être de même lorsqu'il y a indication dans le contrat qu'il s'agit d'un bien social. En ce cas l'analyse des caractères apparents de la convention suffit à déterminer qu'il s'agit en réalité d'un droit social. L'administration doit percevoir le tarif réduit sous peine de porter gravement atteinte à la personnalité morale de la société qui doit d'autant plus être respectée par elle que le rôle de critère lui est reconnu en matière fiscale, comme nous l'avons vu.

III. — INFLUENCE DU MOMENT OU SONT EFFECTUÉES LES CESSIONS SUR LES RÈGLES FISCALES.

Nous allons étudier successivement trois cas :

1^o *Cession effectuée avant la constitution définitive de la société.*

Avant la constitution de la société, l'être moral n'existe pas encore. En conséquence, ne peuvent profiter du tarif réduit les cessions de droits sociaux d'une société non encore constituée, a déclaré la jurisprudence⁵⁰. Il s'agit alors réellement de cessions de biens indivis ou appartenant à un associé qui doivent donner lieu au droit ordinaire de mutation liquidé suivant la nature des biens.

Cette solution est-elle satisfaisante ? Elle semble être en accord avec les principes que nous avons dégagés. Cependant de graves critiques peuvent être formulées à son encontre. Il y a vente de chose future. Celle-ci est un droit social. Elle doit être appréciée fiscalement comme telle.

50. Lille, 10 avril 1876 (J. E. art. 20, 105) et 7 février 1879 (J. E. art. 22-042); Rocroi, 6 mars 1891 (J. E. art. 23.597, R. P. n° 7683); Cass. Req., 5 févr. 1894 (R. E. art. 634); Toulouse, 10 août 1905, R. P. n° 11232. V. Houpin et Bosvieux, *Traité général théorique et pratique des Sociétés*, 1927, n° 2271; Thaller, Pic et Bouvier, 3, *Sociétés commerciales*, 1924, p. 770 sq.

*Il est en effet de principe que pour régler la perception, on doit considérer la nature de l'objet transmis non pas telle qu'elle existe entre les mains du cédant, mais telle qu'elle doit être par le résultat de la convention*⁵¹.

D'autre part, et bien qu'ici le sens littéral des termes dont les parties ont usé, aux fins de transmettre ou d'acquérir des droits sociaux, ne laisse, par hypothèse, place à aucun doute, cette solution est aussi contraire au principe fiscal qui édicte que *ce n'est pas la forme de l'acte renfermant la disposition sujette au droit qui détermine l'application du tarif, mais uniquement la nature de cette disposition et l'effet juridique qu'elle produit*. La jurisprudence est constante à cet égard⁵².

Le tarif de faveur paraîtrait donc s'imposer. Et, comme le fait remarquer M. Max Richier⁵³, on ne peut objecter qu'il y a vente d'apports. Ceux-ci restent bien la propriété du cédant, qui devra les transmettre à la société, non au cessionnaire. Il cède ses droits sociaux pour l'époque où ils existeront; l'apport reste étranger à l'opération.

Il est d'autre part, à notre avis, certain que la solution de l'administration suivie par la jurisprudence est contraire au principe qui veut que lorsque la personnalité morale existe le tarif de faveur soit applicable à la cession, car c'est un droit social, par hypothèse devant faire partie d'une société ayant la personnalité morale qui est transmis en réalité, en tant que chose future.

51. V. F. Lefebvre, *op. cit.*, p. 124; Demolombe, *Distinction des biens*, n° 172; Merlin, *Rép. v° Vente*, § 8, art. 3, n° 56; Cass. civ., 8 nov. 1813, S. 1816.1.15; Req., 21 mars 1820, S. 21.1.119; Civ., 4 avril 1827, S. 1827.1.440.

52. Cass. Req., 20 mars 1839, S. 39.1.346, Instr. n° 1590, § 8; 14 déc. 1840, S. 41.1.53; Civ., 22 août 1842, S. 44.1.790; 20 août 1850, S. 50.1.688, Instr. n° 1850, § 2; Req., 21 mars 1855, S. 55.1.271; Instr. n° 2042, § 3; Civ., 10 nov 1858, S. 59.1.844, Instr. n° 2142, § 4; 6 juillet 1871, S. 71.1.103, Instr. n° 2426 § 4; 6 juill. 1880, S. 81.1.432, Instr. n° 2641, § 1^{er}; Req., 19 juin 1882, S. 83.1.231, Instr. n° 2673, § 7. Léon Minot, *Les Principes du Droit fiscal en matière d'enregistrement, timbre, sociétés... d'après la jurisprudence de la Cour de cassation et la doctrine*, à Paris, 1920. V° Perception des droits d'enregistrement, p. 272.

53. *Etude de Droit fiscal sur la cession onéreuse de part d'intérêt*, p. 80.

Nous ferons cependant ici une réserve relative aux dispositions de l'art. 24 de la loi du 30 décembre 1928 que nous étudierons plus loin, qui édicte que pendant les deux ans de la constitution définitive de la société les cessions de certains droits sociaux doivent être considérées comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les droits sociaux. Nous verrons d'ailleurs que cet article constitue une atteinte formelle à la notion de personnalité morale par le Droit fiscal.

Ainsi, à la fois les principes fiscaux de perception et une saine compréhension de l'application en la matière de la notion de personnalité morale concourent au même but : le droit réduit doit être perçu.

Enfin nous nous placerons *dans le cas où la cession est effectuée alors que le contrat de société est établi, sans que les formalités de constitution soient légalement remplies.* En ce cas, s'agit-il d'une cession de droits sociaux d'une société ayant la personnalité morale ? Rappelons la distinction faite par J. Hémard entre *communauté de fait* et *société de fait*⁵⁴. Pour lui, la société de fait existe dès que le contrat est formé, et c'est de ce contrat que naît l'autonomie patrimoniale, ou personnalité morale. Cette théorie doit être acceptée, car elle est une manifestation de la réalité de la personne morale. Nous en conclurons que le tarif de faveur devrait être appliqué, indépendamment des raisons que nous avons données ci-dessus, pour une cession de droits sociaux opérée dans ces conditions.

2° Cessions dans l'acte constitutif de la société ou par acte passé le même jour.

En application des principes admis, de telles cessions devraient donner lieu à perception du droit de faveur. La personnalité morale prenant naissance par la formation de l'acte

54. Chapitre IV, section I, § 1, I.

constitutif, une cession incorporée dans cet acte, et *a fortiori* postérieure, quoique étant effectuée le même jour, devrait être passible du tarif réduit⁵⁵.

L'exigibilité du droit ordinaire de mutation a cependant été reconnue par la jurisprudence⁵⁶ qui a suivi l'administration.

C'est que l'administration a vu dans une telle cession un moyen d'évasion fiscale.

Un associé qui apporte en société des biens en nature et qui, le jour même de la constitution de celle-ci, soustrait par une cession ces biens aux risques de l'entreprise ne peut être considéré comme ayant eu réellement l'intention de s'associer, selon l'administration et la jurisprudence : la cession recouvre une vente d'apports. Nous avons vu plus haut⁵⁷ ce qu'il fallait penser des atteintes portées aux principes par la Régie aux fins d'éviter l'évasion fiscale, qui ne peut être confondue avec la fraude. Elles ne peuvent se justifier. Mais il n'est pas nécessaire aujourd'hui d'insister sur des cessions opérées dans l'acte constitutif de la société, car l'art. 24 de la loi du 30 décembre 1928 a décidé que les cessions de droits sociaux opérées dans les deux ans de la constitution de la société sont soumises au droit de mutation d'après la nature des biens qu'ils représentent. Nous allons étudier cet article et voir ce qu'il en faut penser.

Dès à présent remarquons qu'il n'a été établi que pour éviter également l'évasion fiscale, et que les solutions qui en sont la conséquence ne sont, pourrions-nous dire, que le prolongement de celles que nous venons de citer en matière de cessions opérées le jour même où est établi l'acte constitutif de la société.

55. V. Max Richier, *op. cit.*, p. 80.

56. Trib. Lille, 10 avril 1876, D. P. 77.3.111; trib. Valenciennes, 26 avril 1877; trib. Lille, 7 févr. 1879; trib. Rocroi, 20 mars 1891, Req., 5 févr. 1894, D. P. 94.1.276; trib. Eure, section d'Evreux, 28 juill. 1930, *Revue des Contributions et de l'Enregistrement*, oct. 1930, p. 216.

57. Chapitre I, section III, § 2.

3° *Dispositions de l'art. 24 de la loi du 30 décembre 1928.*

L'art. 24 de la loi du 30 décembre 1928 dispose : « *Les cessions d'actions d'apport effectuées pendant la période de non négociabilité sont considérées, au point de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés.*

« *Pour la perception de l'impôt, chaque élément d'apport est évalué distinctement, avec indication des numéros des actions attribuées en rémunération à chacun d'eux. A défaut de ces évaluations et indications, les droits seront perçus au tarif immobilier.*

« *Les dispositions qui précèdent sont applicables aux cessions de parts d'intérêt, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, quand ces cessions interviennent dans les deux ans de la constitution définitive de la société.. Dans tous les cas où une cession d'actions ou de parts aura donné lieu à la perception du droit de mutation en vertu du présent article, l'attribution pure et simple, à la dissolution de la société, des biens représentés par les titres cédés ne donnera ouverture au droit de mutation que si elle est faite à un autre que le cessionnaire. »*

Avant de nous livrer à l'examen critique de cet article quant aux atteintes au Droit privé et aux contradictions aux règles du Droit fiscal qu'il présente, il nous faut examiner les motifs qui ont présidé à son élaboration. La Kégie a voulu se défendre contre un moyen d'évasion fiscale que les contribuables pouvaient employer avec fruit.

Les apports purs et simples en société sont soumis à un droit spécial lorsqu'ils sont effectués, qui est un droit proportionnel réduit de 3 % décimes compris (loi du 13 juillet 1925) auquel il faut ajouter au cas d'apports immobiliers, le droit de transcription de 2,40 %. Il était autrefois un droit fixe, puis un droit gradué.

L'apport en Droit fiscal n'opère pas mutation immédiate. C'est qu'en effet, tandis que l'effet translatif de l'apport en société est, en Droit civil, immédiat, il reste au contraire en

suspens en Droit fiscal jusqu'à la fin de la société. Un associé faisant un apport en nature « est réputé avoir vendu l'objet apporté à chacun de ses associés, actuels ou futurs, moyennant une somme égale à la rémunération reçue pour l'apport, mais sous la condition suspensive que l'un ou l'autre de ces coassociés soit attributaire de l'objet ultérieurement; si, en d'autres termes lors de la dissolution, l'objet apporté et devenu par cet apport propriété de la société, est attribué à un associé autre que l'apporteur, la condition suspensive se réalise; le droit de vente est dû par l'attributaire comme s'il avait acquis l'objet de l'apporteur, le jour même de la constitution de la société; la réalisation de la condition suspensive étant rétroactive, le droit est perçu, quelle que soit la valeur au jour de l'attribution, sur la valeur de l'objet au jour de la constitution et d'après le tarif en vigueur à cette même époque⁵⁸ ».

Vu la modicité relative de ce droit frappant les apports en société⁵⁹ comparativement aux droits de mutation ordinaires de biens en nature, le procédé d'évasion fiscale suivant a été imaginé : déguiser une vente sous les apparences d'une société constituée entre le vendeur, l'acquéreur, et un ou deux autres associés dont la mise serait très faible. Postérieurement à la constitution de cette société, l'ancien propriétaire céderait à l'acquéreur ses actions d'apports ou ses parts d'intérêt. Ainsi seraient évités les droits ordinaires de mutation.

Certes, plus tard, si le cessionnaire devenait attributaire de l'apport, il devrait payer le droit de mutation, mais ce n'est là qu'une éventualité lointaine et qui peut ne pas se réaliser. Pour le moment, le droit serait évité; et, pour les partis, le résultat serait le même que s'il y avait eu vente. C'est afin de contrarier ce mode d'évasion fiscale que l'art. 24 de la loi du

58. A. Wahl, Les cessions de parts sociales d'après la loi du 30 décembre 1928 (*Revue des Contributions et de l'Enregistrement*, février 1929, p. 26 sq.).

59. 2,50 % en principal, soit 3 % décimes compris (loi du 13 juillet 1925, art. 40. Décret de codification du 25 déc. 1926, art. 271, § 13, 4^o), indépendamment, pour les apports immobiliers, du droit de transmission dont la quotité est de 2,40 % avec les décimes et, lors de la transcription à la conservation des hypothèques, d'une taxe hypothécaire de 0,48 %.

30 décembre 1928 a décidé que pendant la période de non négociabilité des actions d'apport et pendant deux ans de la constitution définitive de la société pour les parts d'intérêt, ces fractions de capital seraient considérées, au cas de cession, comme des biens en nature, au point de vue des droits de mutation.

Cet article porte gravement atteinte au principe de la personnalité morale des sociétés. En effet, pendant la période où ces droits sociaux sont considérés au point de vue fiscal comme des biens en nature, lorsqu'ils sont transmis, la société, personne morale, possède dans son patrimoine ces biens en nature, et les associés ne sont titulaires que de droits sociaux, essentiellement distincts de ceux-ci. On ne saurait dès lors assimiler ces deux catégories de biens.

En second lieu, l'art. 24 est en contradiction absolue avec le principe fiscal qui veut que lorsque la personnalité morale existe dans une société, les droits sociaux doivent bénéficier du tarif de faveur dont nous avons vu les motifs.

D'autres critiques peuvent encore être soulevées; *la solution de la loi de 1928 est opposée à la théorie de l'apport cession sous condition suspensive que nous avons rappelée.* Cette loi dispose en effet (art. 24, dernier alinéa) : « Dans tous les cas où une cession d'action ou de part aura donné lieu à la perception du droit de mutation en vertu du présent article, l'attribution pure et simple, à la dissolution de la Société, des biens représentés par les titres cédés ne donnera ouverture au droit de mutation que si elle est faite à un autre que le cessionnaire. » D'autre part, nous savons que lorsqu'un apport, à la dissolution de la société, est attribué à un associé autre que l'apporteur, le droit de vente est dû par l'attributaire qui est censé, en vertu de la condition suspensive présumée, avoir acquis l'objet de l'apporteur lui-même.

Ceci étant, plaçons-nous dans le cas où plusieurs cessions successives ont été effectuées dans le délai de l'art. 24.

Cet article s'applique, sans aucun doute, non seulement aux cessions consenties par l'auteur de l'apport, mais encore aux

cessions consenties dans le délai, par les acquéreurs des fractions du capital ainsi transmises⁶⁰.

Supposons que les biens représentant l'apport primitif soient attribués à la dissolution à un des cessionnaires successeurs. En vertu du dernier alinéa de l'art. 24, ce cessionnaire n'aura pas à payer les droits ordinaires de mutation. Cela paraît, au premier abord, assez juste, puisqu'il a déjà payé ces droits. Mais si nous rapprochons cette solution de la théorie fiscale de l'apport opérant mutation sous condition suspensive, suivant laquelle ce cessionnaire serait censé avoir acquis l'objet de l'apporteur lui-même, elle devient incompréhensible : en logique stricte les droits de mutation ordinaire devraient encore être perçus. On voit à quelle solution outrancière on aboutirait ainsi. Les contradictions entre les dispositions fiscales en sont la cause.

Empressons-nous d'ajouter d'ailleurs que la théorie fiscale de l'apport considéré comme mutation sous condition suspensive porte elle-même très gravement atteinte à la personnalité morale des sociétés, comme l'expose M. Pilon, en ce sens que l'apport devrait être considéré comme une mutation à la société personne morale par l'apporteur et qu'à la dissolution si les biens étaient attribués à un associé autre que l'apporteur ils devraient être soumis seulement à un droit de partage. La théorie selon laquelle, en ce dernier cas, ces biens sont censés être directement transmis de l'apporteur à l'attributaire fait table rase de la personnalité morale de la société⁶¹.

Nous remarquerons enfin que si à la dissolution de la société l'attribution des biens était faite à l'apporteur lui-même, celui-ci devrait payer, selon l'art. 24, le droit de mutation. En effet cet article exige le paiement du droit de mutation si l'attribu-

60. V. Wahl, *article cité*. Bosvieux, Les nouvelles dispositions fiscales concernant la cession d'actions et de parts d'intérêt représentatives d'apports en nature (*Journal des Sociétés civiles et commerciales*, avril 1929, p. 194, art. 3555; Réponse du ministre des Finances, *J. O.*, 22 janvier 1930; *Revue des Contributions et de l'Enregistrement*, mars 1930, p. 69).

61. V. Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, t. I, p. 304-305.

tion est faite à *un autre que le cessionnaire*. Or l'apporteur est bien évidemment un autre que le cessionnaire. Cette solution choque le bon sens.

Les critiques adressées à cette loi du 30 déc. 1928 (art. 24) sont d'ailleurs très nombreuses⁶².

Les remarques auxquelles nous venons de nous livrer montrent quelles contradictions elle porte en elle au point de vue des principes fiscaux, et quelles atteintes elle a portées à la personnalité morale des sociétés. Signalons encore que ce n'est pas seulement au point de vue tarif que la cession des actions et droits sociaux est assimilée à la vente des objets apportés comme le remarque A. Wahl⁶³; c'est au point de vue fiscal, d'une manière générale, que l'assimilation est faite, pour le droit d'expertise, pour les pénalités à défaut d'enregistrement, pour les délais, pour le lieu du paiement des droits, etc. Et cela donne d'autant plus de poids aux critiques dont cette disposition a été l'objet.

Enfin nous soulignerons que cette loi est intervenue alors que la tendance de la législation fiscale était propice au commerce et à l'industrie. Elle a aggravé le régime des valeurs mobilières en un moment où celles-ci avaient surtout besoin d'être favorisées⁶⁴, et elle frappe très sévèrement les apporteurs de bonne foi qui, ne cherchant pas à tromper l'administration, ont besoin de réaliser leurs droits sociaux.

§ 2. Cessions intervenant postérieurement à la dissolution de la société.

La dissolution est l'expiration d'une société, l'anéantissement du lien social. Sitôt dissoute, la société cesse de vivre,

62. V. Wahl, *loc. cit.*; Bosvieux, *loc. cit.* *Revue des Contributions et de l'Enregistrement*, février 1929, p. 32, mars 1929, p. 56, juin 1929, p. 139, mars 1930, p. 69.

63. Wahl, *loc. cit. in fine*.

64. V. Trotabas, *Revue d'Economie politique*, mai-juin 1929, p. 427 : La législation fiscale.

du moins comme société d'exploitation. Mais avant que la distribution aux associés du solde disponible et que l'apurement définitif des comptes soient effectués s'étend une période « dans laquelle un ou plusieurs liquidateurs termineront les opérations anciennes, en feront au besoin de nouvelles, rembourseront les créanciers et transformeront l'actif social en argent⁶⁵ ».

Nous allons examiner tout d'abord les cessions de droits sociaux intervenant pendant la liquidation de la société. Nous verrons ensuite celles qui sont opérées après la clôture de la liquidation, ou lorsqu'il n'y a pas de liquidation.

I. — CESSIONS DE DROITS SOCIAUX PENDANT LA PÉRIODE DE LIQUIDATION DE LA SOCIÉTÉ.

La première question que l'on doit se poser pour l'étude de ces cessions est relative à l'existence ou à la non-existence de la personnalité morale dans une société en liquidation. Trois théories ont été élaborées à ce sujet. La première admet la survie de la personnalité à titre de fiction. Elle a été consacrée par la jurisprudence dans un grand nombre d'espèces. La doctrine s'est, en règle générale, prononcée pour cette théorie⁶⁶.

La société, comme le dit l'arrêt du 27 juillet 1863, subsiste alors « *dans la mesure d'existence nécessaire à l'accomplissement des actes de liquidation* ». L'unique but de cette survivance est d'empêcher que les opérations de liquidation soient entravées par des actes des associés agissant *ul singuli*.

65. V. Thaller et Percerou, *Traité élémentaire de Droit commercial*, 7^e édit., 1925, n° 441.

66. Cass., 27 juillet 1863, D. P. 63.1.460; 29 mai 1865, D. P. 65.1.350; 17 mai 1877, S. 77.1.356; 16 août 1880, S. 82.1.176; 18 déc. 1883, S. 86.1.27; 11 mars 1884, D. P. 84.1.199; 2 déc. 1885, D. P. 86.1.357; 13 janv. 1892, D. P. 92.1.587; 24 mai 1892, S. 92.1.469; 28 févr. 1894, *Journ. des Sociétés*, 1895, p. 170; 19 févr. 1903, S. 1904.1.191. Bordeaux, 30 mars 1886, S. 88-2-181; Orléans, 9 mars 1894, D. P. 95.2.265. Voir Thaller, *Traité de Droit commercial, Sociétés commerciales*, par M. Pic, 1907, I, p. 799 et les auteurs cités par lui : Troplong, t. II, n° 1004; Boistel, n° 379; Lyon-Caen et Renault, t. II, n° 366; Houpin, t. I, n° 203 sq.; Thaller et Pic, t. I, n° 614 et 615; Rousseau, t. I, n° 628; Arthuys, t. II, n° 760, etc.

Quant aux actions ou intérêts dans une telle société il n'est pas nécessaire qu'ils continuent à avoir la nature de meubles pour que la société puisse se liquider⁶⁷.

Une seconde théorie imagine l'existence d'une seconde société faisant suite immédiatement à l'ancienne aux fins de la liquider⁶⁸.

Enfin la théorie la plus nouvelle considère que la personnalité morale continue d'exister non à titre de fiction mais de réalité⁶⁹.

Dans cette théorie, les biens composant le fonds social conservent évidemment leur caractère mobilier.

Voyons à présent la solution admise quant à la cession des droits sociaux pendant la liquidation d'une société, relativement aux tarifs qui doivent être perçus. *Le droit réduit doit s'appliquer selon la jurisprudence et la doctrine*⁷⁰. Or si l'on prend parti pour la première solution que nous venons d'indiquer, admise par la jurisprudence et la doctrine en général, qui reconnaît comme fiction la survie de la personnalité morale, *pour les besoins de la liquidation*, il serait logique de traiter les droits sociaux au point de vue de leur transmission comme les biens en nature qu'ils représentent, car dans cette théorie ils n'ont pas le caractère mobilier; il ne saurait en être autrement que si l'attribution du caractère mobilier à ces droits servait à la liquidation, ce qui n'est pas le cas. On de-

67. V. Baudry-Lacantinerie, *Précis de Droit civil*, I, n° 1244; Thaller et Percerou, *op. cit.*, n° 447.

68. V. Lévi, *Liquidation des Sociétés commerciales*, p. 17; Trancken, *Die liquidation der offenen Handelsgesellschaft in geschichtlicher Entwicklung*, p. 53; Roy, *Liquidation des Sociétés de commerce*, th. 1906.

69. Il a même été jugé en ce sens que postérieurement à la clôture de la liquidation, même définitive au regard des associés, une société peut, à la requête des créanciers antérieurs à cette liquidation, être assignée en tant qu'être moral en la personne de ses liquidateurs (Paris, 19 juin 1890, *Rev. des Soc.*, 1890, p. 504. V. Thaller, n° 445).

70. Cass. civ., 9 mai 1864, S. 64.1.239, D. 64.1.232; Cass. Req., 17 août 1865 (impl.), S. 65.1.422; Cass. civ., 13 janv. 1892, S. 92.1.100; Cass. Req., 24 mai 1892, S. 92.1.469; Demasure, *Traité du régime fiscal des sociétés et des établissements publics*, Paris, 1884, n° 76. Naquet, *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, 2^e édit., Paris, 1899, n° 391; Garnier, *op. cit.*, v° Soc., n° 265 et s., 313 et 355; Wahl, *Traité de droit fiscal*, 1902, t. I, *Enregistrement*, p. 291; Garnier, *op. cit.*, *id.*, 1927, v° Société, n° 10644.

vrait donc à notre avis avec cette théorie appliquer les droits ordinaires de cession de meubles ou immeubles puisque la personnalité morale n'existe pas en ce qui les concerne.

Il y a là une contradiction ou plutôt un défaut d'adaptation du Droit fiscal aux règles généralement admises du Droit privé. Mais il est aisé de montrer qu'en vérité la solution fiscale est tout à fait fondée.

Sans nous appesantir sur la deuxième théorie dont nous avons parlé, qui admettrait l'existence d'une deuxième société liquidant la première, théorie qui se heurte à la réalité des faits, on peut justifier la solution de l'administration en en faisant une application de la troisième théorie indiquée, qui reconnaît la survivance de la personnalité au titre de réalité et non au titre de fiction.

Nous avons dit plus haut que nous admettions la thèse de la réalité des personnes morales en général et nous avons énuméré la série de propositions par lesquelles elle se traduisait⁷¹. La personnalité morale, qui est une réalité sociale, qui correspond à la notion de sujet de droit, continue, tant que la liquidation n'est pas terminée, à subsister. Elle manifeste toujours sa vitalité sociale, quoique dans une moindre mesure; cela suffit pour que le droit réduit puisse être appliqué.

En somme, la théorie fiscale de l'application du droit réduit aux cessions intervenues pendant la période de liquidation d'une société dérive de la tendance à la réalité de la personne morale dont nous avons plus haut indiqué des exemples⁷².

II. — CESSIONS POSTÉRIEURES A LA LIQUIDATION DE LA SOCIÉTÉ, OU LORSQU'IL N'Y A PAS DE LIQUIDATION.

La dissolution sans liquidation d'une société, ou lorsque celle-ci est terminée, provoque la disparition de l'être moral.

71. Chapitre III, section II, § 1 *in fine*, et § 2.

72. V. chapitre III, section II, § 2.

Les valeurs en nature qui formaient le patrimoine de la société n'appartiennent plus à une personne morale. Les droits sociaux des associés sont transformés en droits indivis sur les biens, mobiliers ou immobiliers composant ce patrimoine selon la nature de ceux-ci.

Dès lors, la mutation des droits des associés donnera naissance, comme une vente ordinaire à l'impôt, eu égard à la nature des biens cédés⁷³. L'intérêt de cette question apparaît notamment dans certaines hypothèses particulières que nous allons examiner.

1. *Acte de cession de droits sociaux et dissolution de la société concomitants.*

La perception soit du tarif de faveur, soit du tarif ordinaire de vente, dépendra de chaque espèce particulière. Si la preuve est faite que l'acte de cession a précédé l'acte de dissolution, ne fût-ce que de quelques instants, le tarif réduit devra être appliqué⁷⁴. Mais, en fait, l'administration invoquera la fraude pour décider que le droit ordinaire devra être perçu. Il a été ainsi décidé que lorsqu'un associé, par acte passé trois jours avant l'époque fixée pour la dissolution de la société, déclare céder à ses coassociés sa part d'intérêt sur des immeubles et sur des valeurs mobilières déterminées dépendant du fonds social, cet acte est passible du droit proportionnel d'après la nature des biens transmis, et non pas du droit réduit de cession de droits sociaux⁷⁵.

On a décidé aussi qu'en Droit fiscal lorsque les deux actes de dissolution et de cession sont, en fait concomitants mais juridiquement séparables et consécutifs, par exemple quand

73. Cass., 6 août 1845, J. E. 13815; J. N. 12458; I. 1755-14; D. P. 45, 1.430; 7 févr. 1853; J. E. 15612; I. 1967-13; S. 53.1.284; Seine, 4 avril 1903, R. P. n° 10578; Nérac, 7 août 1908, R. P. n° 11791; Saint-Claude, 9 oct. 1924, R. P. n° 14843.

74. V. Garnier, *op. cit.*, éd. 1891, v° Société, n° 339; trib. Laon, 21 juin 1845 (12.452 J. N.).

75. Cherbourg, 24 janvier 1877, 4630 R. P., 20.436 J. E.

une société se dissout au moment de la cession pour faire place à une société nouvelle qui prend l'actif et le passif de la première, ou encore quand l'adhésion d'un associé nouveau coïncide avec la création d'une société nouvelle, il n'y a pas matière à perception du tarif de faveur de cession de droits sociaux⁷⁶. Nous remarquerons que la preuve de la fraude à faire par l'administration est extrêmement facile puisqu'elle peut résulter de simples présomptions. Dès lors les abus seraient à craindre; mais l'intérêt légitime d'une cession de droits très peu de temps avant la dissolution est assez rare en fait.

2. Cession de droits sociaux ayant pour conséquence la fin de la liquidation de la société ou provoquant sa dissolution sans liquidation.

Dans ces hypothèses, il s'agit d'une cession de droits sociaux mettant fin par sa réalisation à la personnalité morale de la société. Quel tarif devra être appliqué à une telle cession ? Telle est la question qui se pose.

Nous allons tout d'abord indiquer les solutions admises relativement à la cession de tous les droits sociaux à un associé, puis à un tiers.

Cession à un associé de tous les droits sociaux. — En date du 2 mars 1926, le ministre des Finances, en réponse à une question du 28 décembre 1925, déclarait au sujet d'une cession d'actions dans une société anonyme⁷⁷ : « La réunion de toutes les actions d'une société anonyme entre les mains d'un seul actionnaire entraîne la dissolution de la société. La cession qui opère cette réunion emporte dès lors mutation non pas d'une part sociale incorporelle, mais de biens en nature. Cette mutation est passible des droits proportionnels d'enregistrement suivant les tarifs et les règles applicables aux diverses sortes de biens transmis. »

76. V. Thaller, Pic et Bouvier, 3, *Sociétés commerciales*, 1924, p. 770 sq.

77. *J. O.* du 2 mars 1926, Chambre, débats, p. 1112, 1^{re} col.; R. P. art. 14788.

Cette solution avait été déjà consacrée en maintes hypothèses et est générale. Il y a dissolution sans liquidation et paiement des droits perçus selon la nature des biens composant l'actif social transmis⁷⁸.

Cession de tous les droits sociaux à un tiers. — La même solution est reconnue en ce cas. La société disparaissant, la convention doit être considérée comme une vente du fonds social dont le caractère dépend de la nature des biens qui le composent⁷⁹.

Ainsi, qu'il s'agisse d'associé ou de tiers acquérant tous les droits sociaux, la cession de ceux-ci ne peut bénéficier du tarif réduit⁸⁰. Nous nous en sommes jusqu'ici tenu d'ailleurs aux cessions simultanées et avons laissé de côté le cas de cessions successives amenant dissolution dont nous parlerons un peu plus loin.

Considérations sur cette solution.

La personnalité morale disparaît par suite de la réunion des droits sociaux dans une même main amenant dissolution de la société. En raison du principe admis, cette personnalité n'existant plus, les cessions de droits ne peuvent donner lieu au tarif de faveur. Telle est en quelques mots la théorie soutenue par l'administration et admise par la jurisprudence. Elle est au premier abord assez obscure. En effet la question se pose

78. Le tribunal de Béziers (19 juin 1878, 5116 R. P.) l'a admis pour une cession faite par deux associés au troisième. Dans le même sens v. Cass., 7 févr. 1881, 5676 R. P.; 21.566 J. E.; 2650-5 I. G.; S. 81.1.276. Charleroi, 3 août 1882, 6087 R. P.; Bordeaux, 26 mars 1890, 7464 R. P., au cas d'adjudication réunissant sur la tête d'un seul associé toutes les actions d'une société civile; Seine, 22 nov. 1901, 10123 R. P.; Cusset, 24 juin 1904, n° 10892 R. P., au cas d'une société de deux personnes; Cass. civ., 24 févr. 1913, n° 12741 R. P., au cas d'une cession consentie à un époux dans une société formée entre les conjoints et une tierce personne, par celle-ci. Seine, 9 juin 1914 (R. E. art. 6453).

79. Conf. Champ. et Rig., t. III, n° 3689 et suppl. n° 116; Dalloz, n° 1796; Demante, n° 519; Cass., 5 janv. 1848, 14417 J. E.; 13269 J. N.; 8068 C.; 1814-14 I. G.; S. 48.1.197; D. 48.1.57.

80. V. E. Thaller, Pic et Bouvier, 3, *Sociétés commerciales*, 1924, p. 770 sq.

de savoir si c'est la cession de droits sociaux qui amène la dissolution et la fin de la personnalité ou au contraire si celle-ci a déjà pris fin lorsque la cession a lieu. Dans cette seconde hypothèse seulement pourrait logiquement jouer la théorie et la Régie.

En est-il effectivement ainsi ?

La Régie l'a soutenu, mais avec des arguments qui ne présentent aucune force à notre avis. Pour elle, « l'acte dans son ensemble est une vente du fonds social, puisque celui qui achète toutes les actions entend devenir par ce moyen et à l'instant même propriétaire des valeurs communes; c'est évidemment aller contre l'intention des parties que de voir dans le contrat une double opération, d'abord l'achat des droits mobiliers des actionnaires, puis la transformation de ces droits en copropriété par la réunion de tous les intérêts dans la même main⁸¹ ».

En réalité, il n'en est nullement ainsi; chronologiquement la cession de parts précède et produit la dissolution de la société, donc la fin de la personnalité morale. C'est un fait reconnu par d'éminents auteurs⁸² et qui ne peut être sérieusement contesté. Cette situation doit être strictement interprétée, comme doivent l'être les lois d'impôt en général. La personnalité existe lors de la cession, le droit réduit doit être appliqué. Toute décision contraire est à notre avis une atteinte formelle au grand principe fondamental de la cession de droits sociaux que nous avons exposé.

En réalité, c'est par application d'un autre principe du Droit fiscal déjà cité⁸³, que l'administration peut justifier sa solution, et seulement ainsi.

M. F. Lefebvre écrit⁸⁴ :

« Il est de principe que, pour régler la perception, on doit

81. V. Garnier, *R. G. E.*, éd. 1891, v^o Société, n^o 337.

82. V. Chap. et Rig., n^o 3688 et suppl. n^o 117; Wahl, *Traité de droit fiscal*, Paris, 1903, n^o 767.

83. V. chapitre IV, section I, § 1, III, 1^o.

84. F. Lefebvre, *Les droits d'enregistrement en matière de société en Droit français*, thèse, Rennes, 1889, p. 124.

considérer la nature de l'objet transmis, non pas telle qu'elle existe entre les mains du cédant, mais telle qu'elle doit être par le résultat de la convention entre les mains de l'acquéreur. »

Si, évidemment, ce principe est appliqué en notre matière, la perception des droits devra se faire selon la nature des biens.

Voici donc en présence deux principes du Droit fiscal dont le premier, et avec lui la notion de personnalité morale, est sacrifié au second.

Nous n'hésitons pas à voir dans cette solution une manifestation d'autonomie du Droit fiscal portant atteinte à la réalité de la personnalité morale. En second lieu nous relevons une contradiction flagrante entre deux principes du Droit fiscal.

Nous allons pour terminer montrer comment la pratique a fait justice d'une solution contraire aux principes. Il est aisé de s'en rendre compte en étudiant les *cessions successives de droits sociaux amenant la dissolution de la société*, dont nous avons réservé l'examen.

Il est évident que, dans la majorité des cas, rien n'est plus facile aux associés que de transmettre successivement des fractions de capital, au lieu de les céder simultanément, et d'amener ainsi la fin de la société. Or la différence de droits perçus doit normalement les y inciter, si ces cessions successives bénéficient du droit réduit. Ils useront là d'un mode d'évasion fiscale légal. Il en est effectivement ainsi : La perception du droit de faveur ne pouvait être refusée par l'administration, sur les cessions successives. Seule la dernière cession transforme, selon la théorie fiscale en vigueur, les droits sociaux transmis en droits de copropriété sur les valeurs composant le fonds social et donne ouverture aux tarifs ordinaires de mutation. Les autres cessions successives ne sont pas possibles que du tarif réduit⁸⁵.

Certes, l'administration peut faire la preuve qu'il y a eu

85. V. *Revue des Contributions et de l'Enregistrement*, février 1929, p. 36; E. Thaller, Pic et Bouvier, 3, *Sociétés commerciales*, 1924, p. 770 sq.

fraude de la part des parties et réclamer le droit de mutation ordinaire sur l'ensemble du prix de toutes les cessions, sans préjudice des droits en sus. Mais, à notre avis, de simples présomptions, telles que brièveté de l'intervalle écoulé entre les mutations, prix uniforme alloué à tous les titres, lien de parenté existant entre les associés, cession rapide de la presque totalité des actions et cession ultérieure d'une faible partie seulement, ne seraient pas suffisantes. C'est une *véritable fraude* que la Régie devrait prouver, telle par exemple que des antidates dissimulant une cession simultanée.

C'est ainsi qu'il a été décidé que le fait que, par actes séparés passés à trois jours d'intervalle, les quatre membres d'une société ont cédé successivement au même acquéreur tous leurs droits dans le fonds social composé uniquement d'un immeuble n'est pas suffisant par lui-même pour établir que ces cessions dissimulent une vente globale de l'immeuble mettant immédiatement fin à la société, attendu que le dernier vendeur a pu ne pas s'accorder avec l'acquéreur en même temps que les autres cédants⁸⁶.

Nous signalerons pour terminer la solution de l'arrêt de la chambre civile de la Cour de cassation du 12 mai 1926⁸⁷, qui décide qu'il est nécessaire pour que, lors de la dernière des cessions successives, il y ait lieu à la perception du tarif ordinaire, que le cessionnaire soit demeuré, au moment de cette dernière cession, propriétaire de toutes les fractions de capital antérieurement acquises; sinon la société ne s'étant jamais trouvée réduite à une seule personne n'a jamais cessé d'exister. Si donc le cessionnaire a lui-même transmis une partie de ses droits, quelle qu'en soit l'importance, à un tiers, le tarif réduit devra être applicable. Cette solution est tout à fait conforme aux principes communément admis.

Nous concluons que la pratique peut aisément rendre inopérante par l'emploi de cessions successives la règle qui veut

86. Seine, 23 juin 1916, R. P. n° 13791.

87, D. P. 15060, cassant Montluçon, 25 mai 1923, *Dalloz hebdomadaire*, 1926, p. 346.

que le droit réduit ne s'applique pas aux cessions simultanées amenant la fin de la société. Cela tient à l'illogisme de cette règle, à son caractère artificiel, contraire à la fois aux principes du Droit privé et du Droit fiscal, qui ne saurait rationnellement prévaloir, n'étant qu'une manifestation arbitraire d'un Droit fiscal autonome.

Section II

CESSIONS DE DROITS SOCIAUX AFFECTÉES D'UNE MODALITÉ : TERME SUSPENSIF, CONDITION SUSPENSIVE.

Nous allons étudier les cessions de droits sociaux affectées de certaines modalités, c'est-à-dire de clauses ayant pour résultat de modifier leurs effets normaux.

Parmi ces clauses le *terme suspensif* et la *condition suspensive* jouent un rôle très important, comme nous allons le voir, en matière de cessions de droits sociaux. Les cessions qui en sont affectées ont donné lieu à de nombreuses controverses.

Ce sont elles que nous allons étudier, en nous plaçant principalement sous l'angle de la personnalité morale, comme nous l'impose notre but. Mais il est auparavant nécessaire de rappeler quelques principes de Droit civil, et de mettre en relief les différences existant entre le terme suspensif et la condition suspensive. *On entend par terme suspensif un événement futur mais certain auquel est subordonnée l'exigibilité d'un droit, d'une obligation.*

On entend d'autre part par condition suspensive un événement futur et incertain auquel est subordonnée l'existence d'un droit.

Le caractère commun au terme suspensif et à la condition suspensive réside en ce que l'événement choisi comme modalité par les parties est toujours futur. Ils diffèrent au contraire l'un de l'autre au point de vue de la certitude de réalisation et de l'époque à laquelle prennent naissance leurs effets.

Au point de vue de leur réalisation, le terme est *certain*; son arrivée est inévitable bien que son échéance puisse être déterminée ou indéterminée. La condition suspensive est toujours *incertaine*, elle peut ne pas se réaliser.

Puisqu'on est certain d'avance que le terme arrivera, on considère le droit suspendu comme *existant déjà*. Il est acquis d'une manière définitive. Son exécution seule est différée. Au contraire, *la condition empêche la naissance même du droit*.

Enfin, tandis que les effets de la condition suspensive opèrent *rétroactivement*, ceux du terme se produisent toujours *sans rétroactivité*. Il en est ainsi afin de respecter l'intention des auteurs de l'acte qui veulent seulement en limiter les effets dans le temps et les faire partir d'un certain moment, tandis qu'au cas de condition suspensive, ils veulent subordonner entièrement son efficacité à l'événement prévu⁸⁸.

§ 1. Cessions sous terme suspensif

1. Considérons tout d'abord une cession de droits sociaux à terme, c'est-à-dire dont les effets sont suspendus jusqu'à l'arrivée de l'événement futur fixé par les parties, événement qui se produira certainement. Nous donnerons plus loin des exemples d'une telle cession. Enonçons tout d'abord les règles fiscales suivies à son sujet.

L'acte contenant cette cession est immédiatement passible du droit proportionnel de mutation sans qu'il soit besoin pour la Régie d'attendre l'arrivée du terme. L'administration fait découler cette solution de ce qu'une cession à terme n'affecte pas la perfection de la convention. Le droit est donc ainsi acquis définitivement. La jurisprudence a suivi l'administration⁸⁹.

88. V. Planiol, *Traité élémentaire de Droit civil*, 9^e édition, t. I, n° 309 et suiv.

89. Cass. Req., 3 mars 1868 et Epernay, 27 juill. 1866, S. 68.1.231, D. 68.1.482; Cass. civ., 17 févr. 1869, S. 69.1.180, D. 69.1.358; Seine, 12 févr. 1892, J. E. n° 24407, R. P. n° 7790; Annecy, 2 août 1892; St-Etienne, 8 mai 1897

Quant à la quotité du droit à percevoir, voici la solution admise : L'idée de rétroactivité étant absente d'une cession à terme, *c'est au moment où celui-ci doit survenir qu'il faut se placer pour apprécier si les droits doivent être perçus selon le tarif de faveur relatif aux cessions de droits sociaux, ou selon les tarifs ordinaires des transmissions entre vifs de biens meubles ou immeubles.*

Au cas où le terme est stipulé devoir survenir pendant que l'être moral existe, d'après une règle bien souvent rappelée, la part sociale étant mobilière, c'est le tarif réduit qui doit être appliqué⁹⁰. Si au contraire le terme est prévu pour un temps où l'être moral n'existera pas, par exemple au jour de la dissolution de la société, le droit ordinaire perçu selon la nature des biens transmis reprend son empire⁹¹.

2. L'application de ces deux règles donne lieu à bien des difficultés en pratique. Considérons en particulier les difficultés qui tiennent au mode de liquidation du droit de mutation lorsque le prix de cession n'a pas été fixé en même temps qu'a été conclue la cession.

Il est évident que les parties pourront difficilement déterminer dès ce moment un prix de cession, ignorant la nature et l'importance des valeurs que l'arrivée du terme aura justement pour objet de fixer. Dès lors, *ce prix n'étant pas déterminé par les parties, comment se liquidera le droit de mutation ?*

Il semble que le tribunal de la Seine ait admis qu'il faille attendre pour la perception du droit la détermination du prix à l'arrivée du terme, dans le cas où il était stipulé que ce prix devait être fixé par experts à ce moment⁹².

(motifs), R. P. n° 9133; Reims, 24 juill. 1901, S. 04.2.222; Grasse, 4 mai 1903, R. P. n° 10642; Seine, 30 avril 1904 (motifs), R. P. n° 10779. Solut. 17 mars 1894, J. E. n° 24407-26, R. P. n° 8308; Garnier, *op. cit.*, v° Société, édit. 1891, n° 359.

90. Sol. 17 mars 1894 (J. E. art. 24407, § 26); Reims, 24 juillet 1901; Seine, 13 nov. 1912 (R. E. art. 6284).

91. V. Garnier, *Rép. de l'Enreg.*, 9^e édition, 1927, v° Société, n° 10627.

92. Seine, 12 févr. 1892, R. P. n° 7790; Seine, 4 août 1906, R. P. n° 11357

Mais il résulte de ses décisions qu'il a vu dans la non-détermination immédiate du prix une véritable condition suspensive. Or les parties avaient stipulé un terme seulement et le droit aurait dû être perçu lors de la cession en vertu du principe sus-énoncé.

Pour M. Wahl, l'indétermination du prix ne saurait faire obstacle à l'exigibilité des droits⁹³. Les parties, en ce cas, devront faire une déclaration estimative provisoire de la cession qui sera ensuite complétée. L'administration s'est d'ailleurs elle-même orientée vers cette solution au cas où l'inventaire précédant l'arrivée du terme devait servir à déterminer le prix⁹⁴.

Cette solution nous semble peu acceptable car elle ne satisfait qu'en apparence aux règles posées et tente une impossible conciliation. C'est, notamment, *parce que la société, agissant en tant qu'être moral, propriétaire des biens sociaux*, a le pouvoir d'en disposer que le prix ne sera souvent pas fixé d'avance. Dès lors il est impossible de concilier la perception immédiate des droits avec le fait de l'ignorance des valeurs auxquels ils doivent correspondre. Une liquidation provisoire du droit ne s'impose pas car elle n'est qu'une solution bâtarde. Il n'est pas non plus besoin de considérer comme condition suspensive, ainsi que l'a fait le tribunal de la Seine dans les décisions précitées, le fait que le prix sera fixé par experts ou autrement, à l'arrivée du terme.

Il faudrait, à notre avis, logiquement, tout simplement décider que la perception des droits doit s'effectuer seulement à l'arrivée du terme parce qu'il est de *l'essence d'une société personne morale de disposer des biens sociaux* et que l'administration ne peut considérer comme parfaite pour la liquidation des droits la convention qui ne stipule pas le prix de la cession.

3. La difficulté sera en pratique évitée par la stipulation d'une condition suspensive dans la cession, se combinant

93. Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières*, 1909, n° 804.

94. Reims, 24 juillet 1901, S. 04.2.222.

avec le terme. Prenons l'exemple d'une clause fréquente. La clause d'un contrat de société par laquelle il est convenu que, lors de la dissolution, tout l'actif social appartiendra à l'un des associés moyennant une somme d'argent à remettre aux autres, constitue pour la Cour de cassation un partage fait moyennant une soulte payable à terme, et il a été reconnu que le droit proportionnel de cession était immédiatement exigible⁹⁵.

MM. Houpin et Bosvieux écrivent à ce sujet⁹⁶ : « Cette décision a été justement critiquée et ne paraît pas fondée. On ne conçoit pas qu'il puisse être perçu à la fois sur le même acte le droit de constitution de société et le droit de partage avec soulte. Comment, d'ailleurs, déterminer, au moment de la constitution de la société, la nature des biens qui en dépendront lors du partage et qui font l'objet de la mutation, puisque pendant la durée de la société ces biens appartiennent à l'être moral, lequel a le pouvoir d'en disposer ? Il s'agit en réalité d'une cession conditionnelle soumise au droit lors de la dissolution de la société seulement. Dans tous les cas, pour que le droit de cession soit immédiatement exigible, il faut que l'accord des parties soit dès à présent certain sur la chose et sur le prix ; il ne pourrait donc être perçu si le prix doit être fixé ultérieurement et doit précisément varier d'après la nature et l'importance des valeurs comprises dans la cession. *Quoi qu'il en soit, il est prudent, pour éviter la perception immédiate du droit de cession, de stipuler une condition suspensive, par exemple de convenir que la réalisation de la cession est subordonnée à la dissolution de la société, et que, jusque-là, les biens seront la propriété exclusive de l'être moral.* »

Lorsqu'une condition suspensive est ainsi stipulée, les droits

95. Cass., 3 mars 1868, R. P. 2624 ; J. N. 19221 ; S. 68.1.231 ; I. 2367-2 ; D. P. 1868-1-231. V. dans le même sens : Seine, 24 mars 1860, R. P. 1349, J. E. 17115 ; 12 févr. 1892, R. P. 7790, R. E. 116 ; Amiens, 2 août 1890 ; Annecy, 2 août 1892, R. P. 8117 ; Seine, 25 févr. 1893, R. P. 8118 ; Reims, 24 juillet 1901, R. E. art. 2898, J. S. 1902, 267.

96. Houpin et Bosvieux, *Traité général des Sociétés*, 6^e éd., 1928 t. III, n° 2257.

ne peuvent être perçus immédiatement. La difficulté est levée. Citons encore quelques exemples. Si la cession était subordonnée à la condition que l'acquéreur sera en vie à l'époque prévue dans l'acte, elle ne pourrait évidemment pas être considérée non plus comme actuelle⁹⁷.

Il y a cession sous condition suspensive si la cession de parts sociales entre associés porte sur la part de celui qui décédera le premier et est effectuée au profit des survivants. On ne sait qui décédera le premier. Le droit ne sera exigible qu'à la réalisation de la condition.

Mais s'il est stipulé dans l'acte de société que l'un des associés cessera de faire partie de la société à une époque *déterminée* et que son coassocié lui remboursera la valeur de sa mise, il y a seulement cession à terme et droit de mutation immédiatement exigible⁹⁸.

En somme c'est dans l'examen des termes de chaque stipulation et des circonstances de l'affaire que se trouve la solution des difficultés.

§ 2. Cessions sous condition suspensive

Nous avons vu qu'on entendait par condition suspensive un événement futur et incertain auquel est subordonnée l'existence d'un droit.

Les effets de l'acte juridique accompagné d'une condition suspensive sont ainsi reculés jusqu'à la réalisation de cet événement.

Le droit qui en est affecté n'a pas encore d'existence. La condition en empêche la naissance. Il ne constitue qu'un « espoir ».

Lorsque la condition ne sera pas réalisée l'acte conditionnel sera réputé n'avoir jamais été fait.

97. Sol. 6 mars 1889; Seine, 25 juill. 1911 (R. E. art. 5775).

98. Seine, 24 juill. 1901, S. 1904.2.222.

Au contraire lorsque la condition est réalisée le droit prend naissance. Mais à partir de quel moment les effets provenant de la réalisation de cette modalité se produiront-ils ? Il est admis qu'ils se produiront avec rétroactivité.

« L'acte conditionnel sera réputé avoir réalisé ses effets dès le moment où il a été consenti. On en reportera la réalisation dans le passé à l'aide d'une fiction qui est précisément la rétroactivité. En d'autres termes l'acte conditionnel est traité, quand la condition est réalisée, comme s'il avait toujours été pur et simple⁹⁹. »

I. — EXEMPLES DE MUTATIONS SOUS CONDITION SUSPENSIVE. DROITS ET PRINCIPES AUXQUELS ELLES SONT SOUMISES.

1. Afin d'exposer plus aisément les diverses règles du droit fiscal auxquelles sont soumises les cessions sous condition suspensive, donnons dès à présent des exemples de celles-ci.

Pour prévenir les dangers d'une liquidation prématurée ou inopportune, les actes de société de personnes renferment fréquemment une clause qui, sous des formes variables, exprime toujours la même convention. Il est stipulé qu'en cas de *retraite ou de décès d'un associé, les associés restants conserveront ou pourront conserver toutes les valeurs sociales, à la charge de rembourser à l'associé sortant ou à ses représentants le montant de ses droits, fixé suivant un mode déterminé* (Instruction 2750, § 3). Une telle clause constitue une cession conditionnelle de la part de l'associé sortant.

Chaque associé transmet en effet sa part aux autres associés pour le cas où il décéderait pendant la durée de la société ou se retirerait avant eux. Les caractères essentiels de la condition suspensive, événement futur, mais incertain, auquel est subordonnée l'existence d'un droit, se retrouvent donc ici.

99. Planiol, *Traité élémentaire de Droit civil*, 9^e édit., 1922, t. I, p. 120.

Autres clauses : La part d'un associé quelconque sera transmise à son décès à tel associé s'il survit, et non à tous les autres survivants.

Il peut y avoir aussi double condition suspensive, par exemple retrait et paiement du prix; mais il faut alors que ce paiement soit expressément indiqué comme condition suspensive de la cession.

Deux modalités, terme et condition, peuvent être combinées : Si l'on stipule par exemple que la cession d'une part d'associé déterminé aura lieu au moment de la dissolution de la société au profit de tel associé s'il vit encore, l'époque de la dissolution constitue un terme, et la survie du cessionnaire constitue une condition suspensive.

Une cession conditionnelle peut être incorporée dans le contrat de société ou en être distincte. Nous verrons plus loin les règles de présentation de l'acte à l'enregistrement. Nous supposons pour l'instant qu'une clause de cession conditionnelle soit incorporée dans l'acte de société.

2. La clause, lors de l'enregistrement de l'acte de société, donne ouverture tout d'abord à un droit fixe de 22 fr. 50.

En second lieu, lorsque la condition vient à se réaliser, la cession est passible du droit de mutation à titre onéreux¹⁰⁰. Nous allons voir les règles appliquées pour en déterminer le tarif. Précisons dès à présent qu'il en est ainsi quelque soit le contrat dans lequel la cession conditionnelle ait été insérée; qu'il s'agisse d'une société civile, commerciale ou même d'une simple indivision ne donnant naissance à aucun être moral¹⁰¹.

100. Cass., 20 mars 1849, 7 janv. 1850, 18 avril et 8 juin 1859, 9 mai 1864, 7 févr. et 5 déc. 1866, 19 mai 1868, 24 nov. 1869, 14 févr. et 27 juill. 1870, 7 févr., 6 mars, 15 avril 1872; 1^{er} mars 1875 (S. 75.1.278); 16 août 1875 (S. 76.1.37); 20 janv. 1879 (S. 79.1.129); 23 mars 1881 (S. 81.1.430); 30 déc. 1884 (S. 85.1.387); 22 juin 1885 (S. 86.1.229); 21 déc. 1887 (D. P. 88.1.389); 17 mars 1890 (J. E. 23388); 13 juin 1895, 21 avril 1898, 3 janv. 1900 (S. 1900-1-291). R. P. art. 1169, 1187, 1898, 2257, 2391, 2695, 3029, 3085, 3186, 3413, 3416, 3420, 3421, 4026, 4105, 4214, 5146, 6421, 6498, 7007, 7389, 8551, 9278 9726.

101. Cass., 9 mars 1864, 1898 R. P., 17844 J. E.; S. 64.1.239; Cass., 24 nov. 1869, 3029 R. P., S. 70.1.85, D. 70.1.269; Cass., 7 févr. 1872, 3413 R. P.; S. 72.1.87, D. 72.1.109; Garnier, *Répert. général de l'Enregistrement*, édit. 1891, v^o Société, n^o 346; 9^e édit. 1927, n^o 10605, v^o Société.

Il y a seulement exception à ce principe de perception des droits de mutation à titre onéreux lors de la réalisation de la condition pour les *tontines* et les *sociétés conjugales*.

Pour les tontines en effet, comme l'a décidé la Cour de cassation, « il est de leur essence que le décès de leurs membres jusqu'à ce qu'il n'en reste plus qu'un seul anéantisse tous leurs droits sans opérer de transmission sujette au droit de mutation¹⁰² ».

Quant aux sociétés conjugales de communauté, lorsqu'une telle clause est énoncée dans le contrat, il y a simple convention de mariage en vertu de l'art. 1525 du Code civil et non cession de part sociale sous condition suspensive. Le droit de mutation ne sera pas perçu, par conséquent, au cas de réalisation de la clause¹⁰³. C'est ainsi qu'il a été décidé que la clause d'un contrat de mariage portant qu'au décès du prémourant des époux le survivant aura la faculté d'entrer dans une société constituée pendant la communauté entre l'époux prédécédé et des tiers, à charge de payer aux héritiers du défunt la part leur revenant dans la société, constitue non une cession éventuelle de droits sociaux mais une simple convention de mariage. En conséquence aucun droit n'est dû lors de la réalisation de l'éventualité prévue¹⁰⁴.

Voyons à présent, en matière d'enregistrement, les principes d'application du droit proportionnel de mutation relatif à un acte affecté d'une condition suspensive qui comporte un mouvement de valeur¹⁰⁵.

« Une condition de cette nature ayant pour effet de suspendre la formation du lien de droit entre les partis et de laisser dans l'incertitude l'existence juridique du contrat a, par voie de conséquence, pour effet de suspendre également l'exigibilité des droits auxquels la convention est tarifée suivant sa nature¹⁰⁶. Mais

102. Cass., 1^{er} juin 1859, R. P. 1009; I. G. 2150, § 2, S. 58.1.614.

103. V. Cass., 7 avril 1856; R. P. 665, S. 56.1.538.

104. Lille, 27 décembre 1900, 10.207 R. P.

105. V. Léon Minot, *op. cit.*, v^o condition, p. 81.

106. V. Code de l'Enregistrement, Guilhot, sous art. 4. Cass., 19 juin 1826, S. 27.1.447; Instr. n^o 1200, § 20; 10 mai 1831, S. 31.1.207; Instr. n^o 1410, § 10; 12 juill. 1832, S. 32.1.616; 24 févr. 1835, S. 35.1.261.

dès que la condition se réalise, les droits proportionnels deviennent exigibles comme si la convention avait été pure et simple dès l'origine¹⁰⁷. »

Quant à l'acte sur lequel doit être perçu le droit proportionnel, et en vertu du principe de rétroactivité ci-dessus rappelé, la solution fiscale est la suivante :

« *Lorsqu'une obligation affectée d'une condition suspensive n'a été assujettie qu'au droit fixe au moment de l'enregistrement, ce n'est pas sur l'acte qui prouve l'accomplissement de la condition mais bien sur l'obligation originaire que le droit proportionnel est exigible, comme si cette obligation avait été pure et simple*¹⁰⁸. »

« *Lorsque l'événement dont l'obligation dépend est arrivé, la condition est censée n'avoir jamais existé; le contrat primitif reprend, à sa date même, toute la force légale qu'il comporte (Code civil, art. 1181 et 1182). Il est le titre de la convention et de l'exigibilité du droit proportionnel*¹⁰⁹. »

II. — CESSIONS OBLIGATOIRES ET CESSIONS FACULTATIVES, SOUS CONDITION SUSPENSIVE DE DROITS SOCIAUX.

1^o Généralités. — Il nous faut à présent, avant de poursuivre l'étude des droits auxquels sont soumises les cessions conditionnelles de droits sociaux, distinguer les cessions obligatoires des cessions facultatives.

Une cession est obligatoire lorsqu'elle doit se réaliser par le seul fait de l'événement futur et incertain qui la tenait en suspens. Lorsque les bénéficiaires éventuels ont figuré au con-

107. Cass., 5 août 1840, S. 40.1.766, Instr. n° 1634, § 10; 11 nov. 1846, S. 47.1.40, Instr. n° 1786, § 8; 16 janv. 1872, S. 72.1.41; Instr. n° 2434, § 6; 19 janv. 1885, S. 85.1.505; Instr. n° 2718, § 1^{er}, Instr. n° 2935, § 3; Cass. civ., 14 déc. 1896.

108. Cass. Req., 5 août 1840, S. 40.1.766; 11 nov. 1846, S. 1847.1.40; 31 déc. 1862, S. 63.1.157; Civ., 28 nov. 1864, S. 65.1.50; Ch. réunies, 16 janv. 1872, S. 72.1.41; Instr. n° 1634, § 10; 1786, § 8; 2244, § 6; 2324, § 5; 2434, § 6. Instr. n° 2673, § 6, p. 160 (Cass. civ., 6 juin 1882).

109. Cass. Req., 5 août 1840; Instr. n° 1634, § 10 et 31 déc. 1862. Instr. n° 2244, § 6. Instr. n° 2447, § 4, pp. 29 et 30 (Cass., civ., 5 mars 1872).

trat de société qui contient la clause, la transmission se produit sans qu'il y ait besoin d'un nouveau consentement de leur part.

Un cas très fréquent est celui où il est stipulé qu'en cas de décès d'un associé, sa part appartiendra aux survivants, à charge par ceux-ci d'en payer le montant aux héritiers du défunt.

Le décès opère *ipso facto* la transmission et rend exigible le droit proportionnel à condition que les cessionnaires éventuels aient évidemment figuré à l'acte de société¹¹⁰. Il en serait de même au cas de retraite d'un associé¹¹¹. Si, au contraire, le cessionnaire éventuel est un tiers qui n'a pas pris part à l'acte de société, la transmission ne s'opère pas de plein droit à son profit. Pour qu'il y ait matière à perception du droit de mutation lorsque la condition se réalise, il faudra que soit établie l'acceptation du bénéficiaire. L'administration profite d'ailleurs de grandes facilités de preuve. Celle-ci peut être faite par tous moyens compatibles avec la loi fiscale. De simples présomptions suffisent, à condition qu'elles reposent sur des actes ou des faits régulièrement parvenus à la connaissance de la Régie. Ainsi, en résumé, pour qu'il y ait cession obligatoire, il faut qu'elle n'exige pas une manifestation de volonté du cessionnaire postérieure à l'arrivée de la condition.

Une telle cession est considérée par l'administration comme affectée d'une condition suspensive.

Il y a, au contraire, cession facultative lorsqu'il a été stipulé qu'à la réalisation de l'événement prévu, par exemple lors du décès d'un des associés, les associés restent au lieu d'être obligés d'acquérir hic et nunc les droits de l'associé sortant auront simplement la faculté de faire cette acquisition. L'arrivée de la

110. Cass., 16 août 1875, R. P. 4214, I, 2531-11; S. 76.1.37, D. P. 76.1.213; Lille, 23 nov. 1877, R. P. 4877; Rouen, 7 févr. 1878; Seine, 23 déc. 1881, R. P. 6090; Rouen, 7 mars 1888, R. P. 7540; Grasse, 1^{er} déc. 1890; R. P. 7590; Limoges, 12 nov. 1892; R. P. 8006; Lyon, 17 juin 1891 et Cass., 25 juill. 1893; Lille 1^{er} avril 1898; Seine, 4 août 1906; Maguéro, n° 386; Marseille, 25 nov. 1904 R. P. 10906; Cass. Req., 6 juill. 1925, R. P. 14886.

111. Cass., 6 avril 1925, R. P. n° 14501.

condition rendra seulement la cession possible. Le cessionnaire prévu aura une option. Comment est interprétée par la Régie une telle cession ?

Elle soutenait autrefois qu'elle renfermait une double condition suspensive, la réalisation de l'événement prévu et l'option des associés restants ou survivants, règle suivie par plusieurs décisions¹¹².

Mais elle accepta ensuite la doctrine qui veut que la faculté d'acquérir ainsi réservée ne produise que les effets de la simple promesse de vente¹¹³, sans qu'il soit question de cession conditionnelle. Nous verrons plus loin les conséquences de cette doctrine quant aux droits de mutation à percevoir.

Notons ici que l'administration devra établir l'existence du consentement donné par les cessionnaires et que tous les moyens admis en droit fiscal pourront être employés à cet effet¹¹⁴. Nous allons à présent étudier dans deux divisions distinctes, tout d'abord les cessions obligatoires, puis les cessions facultatives.

2^o Cessions obligatoires. — Comme nous venons de le voir, et à la différence des cessions facultatives, elles sont considérées par l'administration comme affectées d'une condition suspensive. L'exigibilité des droits de mutation dont une telle cession est passible est suspendue jusqu'à l'arrivée de la condition; puis, dès que celle-ci est réalisée, le droit proportionnel devient exigible comme si la convention avait été pure et simple dès l'origine; enfin c'est sur l'obligation originaire que ce droit est exigible, comme si l'obligation avait été pure et simple et le contrat primitif forme le titre de son exigibilité.

112. Angers, 20 juill. 1866, R. P. 3155; Cass., 21 déc. 1887, R. P. 7007; 17 mars 1890, R. P. 7389; I. 2791, § 5.

113. Le tribunal de la Seine sanctionna cette doctrine par un jugement du 23 janvier 1891 (R. P. 7643). L'administration l'accepta. Déc. du ministre, 23 mars et 24 déc. 1891. V. Sol., 2 juillet 1895, Nord, 24 sept. 1895, Pas-de-Calais, Seine, 10 nov. 1904, R. P. n° 10.943.

114. V. Seine, 9 juill. 1891 (R. P. art. 7744 et 7756); Seine, 6 juill. 1908 R. P. n° 11790; Maguéro, n° 387.

Nous avons donné des exemples de cession sous condition suspensive. Nous avons vu qu'elles étaient soumises d'abord au droit fixe de 22 fr. 50, si elles étaient contenues dans l'acte de société, et que lorsque la condition venait à se réaliser elles étaient passibles du droit de mutation à titre onéreux. Nous devons à présent étudier l'exigibilité de ce droit proportionnel de mutation. Remarquons qu'il n'y a à distraire des droits transmis ni les apports ni les bénéfices du cédant¹¹⁵.

Quel est le tarif applicable ?

*Comme la cession obligatoire remonte au jour même de la convention, et que c'est depuis cette époque que la transmission est censée avoir lieu, c'est le tarif en vigueur à l'époque de cette convention qui devra être appliqué*¹¹⁶.

La rétroactivité qui accompagne la condition suspensive devrait de même logiquement jouer quant à la détermination de la nature de l'objet transmis, qui impose la perception soit des droits de cession de droits sociaux, soit de ceux de cession de biens mobiliers ou immobiliers, considérés d'après leur nature propre.

Or l'administration applique en ce cas des solutions qui sont en contradiction évidente avec le principe de rétroactivité et avec les principes généraux du droit commun.

Elle décide en effet que c'est au moment où la condition se réalise qu'il faut se placer pour déterminer s'il s'agit d'une cession de droits sociaux, soumise au tarif réduit, ou au contraire d'une cession de biens mobiliers ou immobiliers soumise au tarif correspondant à leur nature propre.

Si la personnalité morale de la société existe au moment de l'événement de la condition, la cession conditionnelle n'aura pour objet qu'un droit social, d'après les principes que nous avons longuement exposés. Ce droit sera donc incorporel

115. Cass., 20 janv. 1879; R. P. 5146; I. 2619, § 1^{er}; 23 mars 1881, R. P. 5702; I. 2656, § 6; Seine, 23 déc. 1881, J. E. 22157.

116. Sol. 20 août 1859; Seine, 27 janv. 1866; R. P. 2280; J. E. 18298; 23 déc. 1881; R. P. 6090; 16 janv. 1885, R. P. 6495; J. E. 22,409.

et mobilier et donnera matière à perception du tarif de faveur¹¹⁷.

Puisqu'il est admis que, au cours de la liquidation d'une société, l'être moral subsiste, la règle sera la même et le droit réduit sera appliqué¹¹⁸.

Au contraire, lorsque la cession a été consentie sous une condition suspensive devant être réalisée après la dissolution de la société, et sans qu'il y ait eu liquidation, ou lorsque celle-ci est terminée, la Régie décide que les droits selon la nature des biens sont exigibles. La personnalité morale n'existe plus en effet à ce moment; la cession a pour objet la part indivise de l'associé cédant dans les meubles et les immeubles de la société et donne ouverture à l'impôt eu égard à la nature des biens cédés¹¹⁹.

Or ces solutions ne sauraient être admises si les principes du droit commun concernant la rétroactivité de la condition étaient respectés. C'est en effet au moment de l'accord de volonté contenant cette modalité qu'il faudrait se placer pour apprécier la nature juridique des biens cédés, et non au moment de l'arrivée de la condition. Il en est ainsi d'ailleurs, comme nous venons de le voir, pour la détermination du tarif en vigueur.

On devrait donc décider que toujours lorsqu'il s'agit d'une société ayant la personnalité morale, une cession sous condition suspensive doit être soumise au tarif réduit de cession de droits sociaux.

Nous reviendrons plus loin sur cette atteinte au principe de rétroactivité lorsque, dans une division spéciale, nous por-

117. Cass., 3 mars 1829; I. 1263, § 6; 9 mai 1864, R. P. 1868, S. 64.1.286, 7 févr. 1866, R. P. 2257; I. 2348, § 4; 4 déc. 1871, R. P. 2375; I. 2447, § 2, 28 déc. 1886, R. P. 6820; I. 2735, § 7; 15 juin 1911 (J. S. 1912-169); Seine, 28 déc. 1893, 30 oct. 1896 (J. S. 1897, 217) et 5 mars 1898 (J. S. 1899, 181). V. Seine, 30 avril 1904 (J. S. 1905, 92); Hanoi, 31 déc. 1905 (J. S. 1907, 525); Perpignan, 15 mars 1910 (J. S. 1911, 186); R. E. art. 5114 et Cass., 15 juin 1911 (R. E. art. 5352).

118. Cass., 21 déc. 1887, R. P. 7007; I. 2750, § 3; Garnier, *op. cit.*, 9^e édit., 1927, n^o 10616.

119. Cass., 6 août 1845 et 7 février 1853 (J. E. art. 13.815 et 15.612).

terons un jugement à son sujet. Contentons-nous pour l'instant de remarquer la contradiction qui existe ici dans les solutions fiscales.

Cette contradiction disparaîtrait bien entendu, remarquons-le, au cas où les parties auraient écarté la rétroactivité de la condition.

Déclaration à l'enregistrement.

Les principes sont les suivants :

Aucun délai déterminé n'est obligatoirement imposé aux parties pour la déclaration et l'enregistrement d'une cession d'objets mobiliers.

Pour que le droit proportionnel devienne exigible il faudra que l'acte formant titre de la mutation soit présenté à l'enregistrement. Jusque-là le droit du Trésor ne repose que sur une expectative. Il ne s'agit pas d'un droit acquis pour la Régie, puisque sa créance peut ne jamais exister si les parties ne lui présentent pas spontanément l'acte, ou n'en font pas un usage qui nécessite cette présentation¹²⁰.

Au contraire les cessions d'immeubles ou de fonds de commerce sont assujetties à l'enregistrement dans un délai déterminé. Pour elles le droit est acquis au Trésor du fait de la mutation et le délai accordé n'est qu'un terme de paiement¹²¹.

En matière de cessions obligatoires, comment ces principes s'appliqueront-ils ?

S'il s'agit d'une cession de droits sociaux dans une société ayant la personnalité morale, comme ces droits ont un caractère mobilier, la réalisation de la cession par l'arrivée de la condition n'imposera pas en principe la déclaration à l'enre-

120. V. Léon Minot, *Les Principes du Droit fiscal*, v^o Droits d'enregistrement, p. 122-123.

121. Léon Minot, *loc. cit.*

gistrement. Les droits ne seront pas *ipso facto* exigibles. Mais cela ne peut exister que si la convention n'a pas déjà été enregistrée au droit fixé.

Si au contraire elle a été enregistrée, ce qui a lieu dans l'hypothèse déjà indiquée par nous de cession prévue par les statuts, les droits de mutation deviennent exigibles par l'arrivée de la condition. Car ces droits sont considérés comme un supplément sur celui qui a été perçu lors de l'enregistrement de la convention. La Régie pourra en exiger le paiement dès qu'elle aura eu connaissance d'une manière ou d'une autre, de l'événement de la condition¹²².

S'il s'agit au contraire de cession de biens en nature, immeubles, ou fonds de commerce, c'est-à-dire dans une société n'ayant pas ou n'ayant plus la personnalité morale, un délai sera imposé pour la déclaration à l'administration et ce délai courra à partir de la réalisation de la condition. Si celle-ci est le décès ou la retraite d'un associé, il courra de cette date

Mais si l'acte qui a constaté la mutation soumise à une condition a été enregistrée déjà au droit fixe, que faudra-t-il décider ?

L'administration peut-elle exiger une déclaration après la réalisation de la condition, alors que l'acte juridique existe rétroactivement au jour où il a été conclu, et qu'il a été présenté à ce moment à la formalité ? Il semblerait logique de répondre négativement à la question.

Cependant l'administration exige même dans ce cas la déclaration¹²³.

Retenons que la notion de rétroactivité en ce cas subit une atteinte évidente.

Les pénalités sont les suivantes :

Lorsque la déclaration n'a pas été effectuée en temps voulu,

122. Principe constant. Cass. Req., 18 avril 1859 (S. 59.1.501); Cass. civ., 27 juill. 1870 (S. 70.1.401); Cass. civ., 23 mars 1881 (S. 81.1.430); Cass. Req. 15 juin 1911 (R. P. n° 12407).

123. V. Valenciennes, 14 oct. 1920, *Rev. Enr.*, 7989, note au D. P. 1872.1 201; Cass., 6 mars 1872, D. P. 72.1.201.

c'est-à-dire dans les trois mois pour le nouveau possesseur, dans un délai de quatre mois pour le cédant — au cas où il n'est pas décédé — deux droits en sus sont exigibles, l'un du vendeur l'autre de l'acheteur.

Cependant au cas où c'est par suite du décès de l'associé cédant que la condition s'est trouvée réalisée, un seul droit en sus est exigible, celui qui incombe au cessionnaire. Aucune pénalité ne saurait être réclamée aux représentants du défunt. En effet, l'administration appliquant ici l'idée de rétroactivité, décide que la cession rétroagit au jour de l'acte contenant la condition, et cette cession est ainsi censée consentie par le défunt lui-même, à l'exclusion de ses héritiers. La peine à la charge de celui-ci se trouve éteinte.

Cas particulier.

Nous allons à présent étudier un cas particulier de cession obligatoire qui montre à quels résultats aboutit la rétroactivité de la condition suspensive.

C'est celui dans lequel des associés cessionnaires, appelés à recueillir le bénéfice d'une cession conditionnelle consentie par un associé prédécédé, sont en même temps les héritiers ou les légataires de celui-ci. Deviennent-ils propriétaires de la part de leur auteur en tant que cessionnaires, ou en tant qu'héritiers ou légataires ? A quel moment s'opèrent ces transmissions ? En définitive à quels droits de mutation seront-ils soumis ?

Nous allons énoncer tout d'abord les solutions admises par l'administration et la jurisprudence. Nous verrons ensuite ce qu'il en faut penser, à notre avis.

Nous savons qu'au cas de cession obligatoire de droits sociaux sous condition suspensive les cessionnaires sont censés être devenus propriétaires des droits de leur auteur du jour du contrat dans lequel était insérée la condition. L'ouverture de l'hérédité est par conséquent postérieure.

Ils sont cessionnaires, en vertu du principe de rétroactivité, avant d'être héritiers. *Ils auront donc à payer les droits de mutation entre vifs à titre onéreux sur le contrat originaire.*

En second lieu, ils devront encore acquitter, la succession étant ouverte, les droits de mutation par décès relatifs à l'indemnité représentative de la part du défunt, qu'ils recueillent, par confusion ou autrement.

Telles sont les règles admises par l'administration et la jurisprudence¹²⁴. Cependant la solution contraire a été admise par l'administration lorsque les cessionnaires sont les seuls héritiers de l'associé défunt. En ce cas elle décide que les associés survivants recueillent la part de celui-ci en leur qualité d'héritiers et non en vertu de la réalisation de la cession conditionnelle prévue dans les statuts.

En conséquence ils devront uniquement payer le droit de mutation par décès. Le droit de mutation entre vifs à titre onéreux ne sera évidemment pas applicable¹²⁵.

Que faut-il penser de la solution de l'administration qui rend exigibles à la fois les droits de mutation entre vifs et les droits de mutation par décès, correspondant aux droits sociaux transmis ou à l'indemnité qui les représente ?

Ce résultat, provoqué, remarquons-le bien, par la rétroactivité de la condition, nous semble outrancier. En effet il paraît abusif que les mêmes personnes doivent payer deux droits distincts sur le même bien, ou son prix.

Sans ce caractère rétroactif, au contraire les biens en question passeraient aux héritiers non à titre onéreux, mais à

124. Yvetot, 25 avril 1865; R. P. 2142; Cass., 5 déc. 1866; R. P. 2391; I 2356-4; S. 67.1.87; D. P. 67.1.127; Saint-Quentin, 11 déc. 1868; R. P. 2830; Mortain, 30 août 1873, R. P. 2134; J. E. 19292; Dunkerque, 22 mai 1874, R. P. 4105; J. E. 19480; Rouen, 21 janv. 1875, 7 mars 1878; Valenciennes, 29 mai 1878; R. P. 5166; J. E. 21070; Rouen, 21 janv. 1875, 7 mars 1878; Valenciennes, 29 mai 1878, R. P. 5166; J. E. 21.070; Chalon-sur-Saône, 31 déc. 1878, J. E. 21209; Rouen, 7 mars 1888; R. P. 7543; Grasse, 1^{er} déc. 1890, R. P. 7590; Cass. Req., 25 juill. 1893; R. P. 8156 et 8418, § 13, R. E. 529; Seine, 25 juillet 1910 (R. E. art. 5154); Marseille, 20 nov. 1917 (R. E. art. 6760); Maguéro, nos 386-VI et 398-I; Garnier, v^o Société, *op. cit.*, édit. 1891, n^o 357, 9^e édit., 1927, n^o 10619.

125. Sol. 9 avril 1897; R. P. 9026, J. E. 25.529; J. N. 9852; Seine, 6 juill. 1894, S. 96.2.316. Cependant v. Saint-Etienne, 12 juill. 1903, R. P. n^o 12.063

titre successif. Ils seraient héritiers avant d'être cessionnaires. Seuls les droits de mutation par décès seraient exigibles. Et ce résultat paraît tout à fait équitable et logique.

Certains auteurs ont voulu, pour éviter que le double droit en question soit perçu, voir dans la clause de cession conditionnelle dont il s'agit une manifestation de volonté tacite des parties écartant la rétroactivité de la condition. La mutation se produirait par le décès et les héritiers feraient ainsi confusion sur eux-mêmes entre le prix qu'ils doivent comme acquéreurs et ce même prix auquel ils ont droit comme héritiers¹²⁶. Il est évident que si le caractère rétroactif de la condition est considéré comme écarté, la difficulté disparaît. Mais il n'en est pas moins vrai que l'administration n'est pas entrée dans cette voie et que le cas dans lequel les cessionnaires sont les seuls héritiers de l'associé décédé constitue une exception.

Nous examinerons plus loin dans une division spéciale ce qu'il faut penser de la notion de rétroactivité et nous retrouverons les solutions que nous venons d'exposer. Pour l'instant remarquons à quels résultats outranciers et contraires aux faits conduit cette notion.

3° Cessions facultatives. — Nous avons vu plus haut qu'aujourd'hui elles étaient considérées par l'administration comme de simples promesses de vente et non comme des cessions conditionnelles. Dès lors, la mutation ne rétroagit pas au jour de l'acte qui contient la clause et ce n'est pas celui-ci qui constitue le titre de perception des droits. La mutation se réalise seulement par l'option du cessionnaire, sans rétroactivité. *C'est le tarif en vigueur au jour de la réalisation de la cession qui s'applique¹²⁷ et c'est l'acte d'option qui est passible du droit proportionnel¹²⁸.* Les clauses de cession facultative sont évidemment en nombre illimité. Citons-en un

126. V. Max Richier, *Etude de Droit fiscal sur la cession onéreuse de part d'intérêt*, p. 104 sq.

127. Seine, 23 janv. 1891 (R. P. art. 7643); Seine, 10 nov. 1904, R. P. n° 10.943; Valognes, 17 janv. 1922 (R. E. art. 7572).

128. Caen, 12 juill. 1923 (R. E. art. 8178).

exemple qui montre une des difficultés auxquelles conduit la théorie admise par l'administration, à savoir qu'il y a simple promesse de vente. Prenons le cas dans lequel les associés stipulent que lors de la retraite ou du décès de l'un d'eux, sa part accroîtra celle des associés restants s'ils le jugent bon; en cas de volonté contraire de ceux-ci, une autre éventualité se produirait (par exemple, généralement, dissolution de la société).

Pour l'administration il y a là simple promesse de vente. Il n'y aura contrat d'aliénation que lorsque les cessionnaires auront accepté.

La difficulté apparaît si l'on se demande ce que devient la société personne morale entre le décès ou la retraite de l'associé et l'option des cessionnaires.

Se dissout-elle, dès le moment du décès ou de la retraite, et se reconstitue-t-elle ensuite lorsque l'option des cessionnaires leur font acquérir la part de l'associé défunt ou sortant ? On voit qu'il y a là une atteinte au principe de la personnalité morale de la société, car on ne peut comprendre ce qu'elle devient dans cet intervalle. La difficulté disparaîtrait au contraire si l'on admettait dans l'hypothèse de cette clause, qu'il y a une double condition : la réalisation d'un événement, et en second lieu le caractère d'opportunité qui apparaîtrait ou pas aux yeux des cessionnaires, lors de l'option, d'accepter la cession¹²⁹. Cette dernière condition serait évidemment potestative, mais serait valable comme n'affectant pas l'engagement du promettant. En ce cas, on admettrait la rétroactivité de la cession au moment du décès ou de la retraite.

Déclaration à l'enregistrement.

Dans le cas où il s'agit d'une cession de part sociale, qui n'est pas obligatoirement imposable dans un délai déterminé, parce que mobilière, la règle est la même que pour les cessions

129. V. Max Richier, *op. cit.*, p. 164-165.

obligatoires : le droit de mutation ne peut être réclaté que si la réalisation de la cession est constatée par un acte soumis à la formalité.

Mais lorsque la cession porte sur un immeuble ou un fonds de commerce nous avons dit qu'elle était assujettie à l'enregistrement dans un délai déterminé. Ce délai est de trois mois pour le cessionnaire, quatre mois pour le cédant. Il devra être observé par ceux-ci¹³⁰.

Ce délai, en matière de cession facultative, courra, selon la règle suivie par la régie, du jour de l'option manifestée par les cessionnaires.

A défaut de déclaration dans ce délai, deux droits en sus, l'un à la charge du cédant, l'autre à la charge des cessionnaires, seront exigibles. Comme nous l'avons indiqué plus haut, l'administration, pour établir l'existence du consentement donné par ces derniers, disposera de tous les moyens admis en droit fiscal.

Au cas où c'est le décès d'un associé (le cédant) qui, à côté de l'option laissée au cessionnaire, réalise la cession, une solution opposée à celle que nous avons vue plus haut en matière de cession obligatoire devra être adoptée quant au paiement des pénalités pour retard. En effet, au cas de cession facultative, la notion de rétroactivité est écartée, puisque l'administration y voit une simple promesse de vente.

Les deux droits en sus seront exigibles, l'un du cessionnaire et l'autre des héritiers du défunt; ces derniers en seront passibles car, ici, la cession ne remontant pas rétroactivement à l'acte qui contenait la condition n'est pas censée consentie par le défunt lui-même. Elle est censée émaner des représentants du défunt. La peine est à la charge de ceux-ci¹³¹, tandis qu'au cas de cession obligatoire la peine était censée être à la charge du défunt et se trouvait évidemment éteinte.

130. V. Cass., 10 déc. 1890; Rouen, 27 janv. 1891; Limoges, 12 nov. 1892 (R. P., art. 7974-6, 7622, 8006); Cass., 13 juin 1895.

131. Sol. 6 mars 1889, Rhône.

Cas particulier.

Examinons à présent le cas où les cessionnaires sont héritiers de l'associé précédé qui a consenti à leur profit une cession facultative. Les solutions seront évidemment différentes de celles que nous avons indiquées en matière de cession obligatoire, puisque la notion de rétroactivité ne joue pas ici. Les cessionnaires n'ont donc pas à acquitter le droit de mutation à titre onéreux entre vifs sur les droits qui leur appartiennent en tant qu'héritiers du cédant. Ils sont héritiers de ceux-ci en effet avant d'avoir pu être cessionnaires¹³².

Si le prix de la cession est supérieur à leur part héréditaire, ils n'ont à acquitter le droit de mutation entre vifs que sur la différence¹³³.

Bien entendu, si les cessionnaires sont les uniques héritiers du défunt, le droit de mutation par décès est seul dû à l'exclusion du droit de cession de part, comme dans le cas de cession obligatoire.

§ 3.—Remarques sur les atteintes portées à la notion de personnalité morale des sociétés par les règles du droit fiscal de mutation sous condition suspensive et sous terme suspensif.

Nous avons, en étudiant les cessions à terme et les cessions conditionnelles, essayé de mettre en relief quelques difficultés et contradictions auxquelles donnent lieu les solutions fiscales. *Toutes ces difficultés et contradictions tiennent aux atteintes dont a été l'objet la notion de personnalité morale dans les divers cas envisagés.* Nous mettons tout d'abord en évidence une remarque concernant les mutations sous conditions suspensives. Par le fait de

132. Sol. 19 juin 1891; Houpin et Bosvieux, *Traité général théorique et pratique des sociétés civiles et commerciales et des associations*, n° 2272.

133. Garnier, 9^e édit., 1927, v° Société, n° 10626.

la rétroactivité qui s'attache à elles, elles font table rase de la personnalité morale des sociétés¹³⁴.

Le système de la mutation conditionnelle, opérant avec rétroactivité, admet, nous l'avons dit, que les biens qui font l'objet de la cession passent, dès le contrat qui contient la mutation, directement au cessionnaire. Et il n'y a pas lieu de soustraire au paiement des droits de mutation y afférant les apports ou les bénéfices du cédant. Or cette aliénation directe est contraire à la doctrine de l'existence de la personnalité morale de la société¹³⁵. On devrait logiquement créer que, dès l'accord de volonté, le cédant a perdu sa qualité d'associé. Si même la cession a été incorporée à l'acte de société, il serait censé n'en avoir jamais fait partie. La raison sociale aurait été constamment fausse — et s'il n'y a que deux associés il n'y aurait jamais eu de société¹³⁶.

La théorie de la cession conditionnelle se heurte d'ailleurs à d'autres objections. M. Trasbot écrit, analysant la nature juridique de la clause par laquelle il est stipulé que le ou les survivants des associés reprendront tout l'actif quitte à désintéresser les ayants droit de l'associé décédé pour la valeur de leur part :

« La théorie de la cession conditionnelle est contraire à l'art. 1868 du Code civil d'après lequel, en présence d'une clause de continuation par les survivants « l'héritier du décédé n'a droit qu'au partage de la société ». Il s'agit dans cet article d'une opération de partage et non d'une cession conditionnelle en l'absence de toute idée de partage...

La théorie de la cession conditionnelle est encore contraire à l'art. 888 qui spécifie : « l'action en rescision est admise contre tout acte qui a pour objet de faire cesser l'indivision entre cohéritiers, encore qu'il fût qualifié de vente,

134. Cf. Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, t. I, *Les Principes*, p. 281 sq.

135. Cf. Pilon, *op. cit.*, p. 202.

136. V. Trasbot, *Journal des Sociétés civiles et commerciales*, mars 1929, p. 129 sq.

d'échange et de transaction ou de toute autre manière ». Or, la cession conditionnelle fait cesser l'indivision en tout ou en partie selon qu'il y a un ou plusieurs survivants ».

M. Trasbot se refuse à voir cependant dans la clause que nous avons indiquée un partage pur et simple. Il la considère comme une cession de part sociale valant partage et à caractère aléatoire. L'aléa est le prédécès de l'associé avant la fin de la société, qui désigne le bénéficiaire du partage inégal.

Afin d'éviter les difficultés auxquelles elle donne lieu, M. Pilon écarte la rétroactivité de la condition¹³⁷. Pour lui, le principe conforme aux faits et à la tradition c'est que « l'acte conditionnel produit ses effets le jour même de l'événement de la condition¹³⁸ ». La transmission se produit à ce moment et non pas rétroactivement le jour où le contrat a été conclu. Ce système de non rétroactivité correspond, remarque-t-il, à la règle fiscale qui décide, avons-nous vu¹³⁹, que malgré l'enregistrement de l'acte contenant la condition, les parties doivent faire une déclaration après la réalisation de celle-ci, dans les délais et sous les pénalités prévues par la loi. La mutation s'opérerait sans rétroactivité et daterait en effet seulement de cette réalisation de la condition, et il est alors normal que les délais de déclaration partent de ce moment.

D'autre part, nous devons remarquer que disparaîtrait aussi avec ce système de non-rétroactivité la contradiction que nous avons relevée plus haut au sujet du moment où il faut se placer pour déterminer s'il s'agit d'une cession de droits sociaux, bénéficiant du tarif réduit, ou d'une cession de biens en nature soumise au tarif correspondant à ceux-ci¹⁴⁰.

137. Pilon, *op. cit.*, p. 291.

138. Le principe de non rétroactivité a d'ailleurs été admis dans plusieurs codes modernes : Code japonais (art. 127), Code fédéral suisse des obligations (art. 171 et 174), Code du Monténégro (art. 568), Code civil allemand (art. 158) (1900).

139. Chapitre IV, section II, § 2, II, 2°.

140. V. chapitre IV, section II, § 2, II, 2°.

L'administration décide en effet que c'est à l'arrivée de la condition que doit s'effectuer cette détermination.

Enfin le principe de non-rétroactivité de la condition, s'il était appliqué par l'administration au cas où les cessionnaires sont en même temps héritiers du cédant, permettrait, au cas de cession obligatoire, d'éviter le double paiement du droit de mutation par décès et du droit de mutation entre vifs; le cumul de ces deux droits est, comme nous l'avons dit, outrancier et illogique¹⁴¹, et leur perception n'est causée que par l'admission de la rétroactivité. Si celle-ci était abandonnée, la solution serait donc la même qu'au cas de cession facultative.

Nous voyons ainsi, par ces quelques conséquences de l'admission du principe de non-rétroactivité en notre matière, certaines contradictions évitées ou certains résultats illogiques écartés. Bien entendu, d'autre part, si ce principe était appliqué, toutes les règles que nous avons données ci-dessus qui sont dominées par la notion de rétroactivité seraient inversées, notamment par exemple en ce qui touche la détermination du tarif à percevoir. C'est le tarif en vigueur au moment de la réalisation de la condition qui devrait être perçu.

Ce que nous voulons retenir, à la fin de cette étude des cessions conditionnelles, c'est que le principe de la mutation rétroactive constitue en matière de cessions de droits sociaux une atteinte très grave à la personnalité morale des sociétés, dont il fait table rase, selon l'expression de M. Pilon.

Nous venons de voir, par les exemples que nous avons donnés, quelques contradictions et résultats illogiques auxquels il aboutissait ainsi. Au contraire *le principe de non-rétroactivité, qui est en harmonie avec la théorie de la personnalité morale permettrait de les éviter.*

En terminant nous attribuerons encore à la méconnaissance de la personnalité morale des sociétés certaines difficultés

141. Chapitre IV, section II, § 2, II, 2^o *in fine*.

exposées plus haut en matière de cession facultative et en matière de cession à terme.

Au cas de cession facultative nous avons relevé une atteinte à la personnalité morale au cas où les associés stipulent que lors de la retraite ou du décès de l'un d'eux, sa part accroîtra celle des associés restants s'ils le jugent bon ¹⁴². Pour l'administration il y a là simple promesse de vente ; il n'y aura contrat d'aliénation que lorsque les cessionnaires auront accepté. Que devient donc la société, personne morale, entre le décès ou la retraite de l'associé et l'option des cessionnaires ? Se dissout-elle et se reconstitue-t-elle ? Nous avons vu que la difficulté disparaissait si on admettait l'existence d'une double condition : la réalisation de l'événement, et en second lieu le caractère d'opportunité qui apparaîtrait aux yeux des cessionnaires d'accepter ou de refuser la cession. Il y aurait en ce cas rétroactivité de la cession mais seulement au moment du décès ou de la retraite.

Enfin, pour les cessions à terme, nous avons vu que le droit proportionnel de mutation était immédiatement exigible. La liquidation de ce droit est impossible, au cas où le prix de cession n'a pas été fixé.¹⁴³ Ce résultat s'explique par le fait que la société étant personne morale a le pouvoir de disposer des biens sociaux dont elle est propriétaire. Il faut, avons-nous dit, à notre avis, logiquement décider que la prescription du droit doit s'effectuer seulement à l'arrivée du terme, parce qu'il est de l'essence d'une société de disposer des biens sociaux et que l'administration ne peut considérer comme parfaite, pour la liquidation des droits, la convention qui ne stipule pas le prix de la cession.

142. Chapitre IV, section II, § 2, II, 3°.

143. Chapitre IV, section II, § 1.

CONCLUSION

Le but que le Droit se propose est la recherche de l'harmonie sociale, par la conciliation du respect et de la protection de la personnalité des individus avec la sauvegarde et les exigences positives des intérêts de la collectivité considérée dans ses divers groupements¹. Cette harmonie sociale n'a pas été réalisée par les différentes règles de droit fiscal que nous avons étudiées ci-dessus. Quelle en est la cause profonde ? Les sources réelles des règles de droit qui justifient son avènement et son maintien sont constituées par l'élément expérimental et l'élément rationnel du Droit. L'élément expérimental est représenté par un ensemble d'aspirations parties soit du milieu social, soit de la nature permanente de l'homme. Il détermine l'orientation des règles de droit.

Il est certain que les règles de droit fiscal de cessions de droits sociaux ont été élaborées sous l'influence de l'élément expérimental du Droit. C'est particulièrement en effet l'instinct de la conservation personnelle qui anime le milieu social qui lui a fait accepter ou préconiser des solutions commandées par des nécessités budgétaires, ou qui sont la résultante des efforts accomplis dans le sens d'un équilibre social obtenu par les sacrifices pécuniaires des individus.

1. Les définitions et notions appliquées dans cette conclusion ont été prises dans le Cours de Droit civil professé par M. Bonnecase, à la Faculté de Droit de Bordeaux.

Comment donc se fait-il que les règles de droit fiscal ainsi élaborées soient critiquables, et, à notre avis, profondément nocives ? *C'est que cet élément expérimental, qui est ici surtout représenté par des aspirations parties du milieu social, ne suffit pas à inspirer des règles de droit parfaites et durables. L'élément rationnel du Droit, qui se traduit par la notion de Droit, doit en effet être respecté, car il est le régulateur de l'élément expérimental et par suite des règles de droit qui s'élaborent sous l'influence de celui-ci.*

« Le milieu social abandonné à lui-même, écrit M. Bonnecase², ou mal dirigé par ses gouvernants peut, en effet, postuler des règles de droit en contradiction absolue, tant avec les intérêts bien compris de ce milieu social qu'avec la dignité naturelle de l'homme. D'autre part, l'instinct humain n'est pas sûr, et les tendances bonnes et mauvaises se partagent l'âme humaine. C'est pourquoi l'harmonie sociale risquerait d'être singulièrement compromise si elle ne devait trouver sa réalisation que dans les directives fournies par ce que nous avons appelé l'élément expérimental du Droit. L'idée d'harmonie sociale elle-même pourrait parfaitement être faussée au point de disparaître. La conscience de tout homme qui réfléchit postule en conséquence l'existence d'un principe régulateur, supérieur aux contingences, qui se charge et de définir l'harmonie sociale dans son essence, et d'indiquer les moyens de l'atteindre; c'est ce principe qui se présente à nous sous la forme d'une notion dénommée la notion de droit. »

C'est en ne respectant pas cet élément rationnel représenté par la notion de Droit, que la loi, la jurisprudence et la pratique fiscale ont élaboré les solutions que nous avons critiquées en matière de cessions de droits sociaux. L'explication de ce fait est d'ailleurs aisée à concevoir. La notion de Droit a fait l'objet d'une interprétation insuffisante ou erronée quant à son existence, ses caractères, son contenu et sa fonction en droit fiscal.

2. J. Bonnecase, *loc. cit.*

De là proviennent en définitive les tendances que traduit la doctrine de l'autonomie du Droit fiscal. Quant à son *existence*, son *origine*, ses *caractères formels*, la notion de Droit n'est pas un produit des consciences individuelles qui la concevraient sous la pression des besoins et des tendances du moment sous telle ou telle forme et admettraient telle ou telle règle comme nécessaire parce qu'elle y correspondrait, car elle présenterait ainsi un caractère de variabilité et d'inconsistance inadmissible.

On ne peut en faire davantage un produit de la conscience collective ou conscience sociale. Il faut plus de fermeté au concept. La notion de droit est une donnée immédiate de la conscience, mais une donnée qui serait identique chez tous les hommes et dans tous les temps, parce qu'inhérente à la nature humaine. C'est une notion métaphysique qui, d'ailleurs, quant à son origine, est au-dessus des croyances et ne se fonde que sur la raison. Quant à son *contenu*, la notion de Droit doit de même être une notion ferme et invariable. L'idée de droit est la représentation dans notre esprit d'une essence éternelle, universelle et immuable. La doctrine du droit naturel à contenu variable qui en fait une forme vide par elle-même et susceptible de recouvrir les contenus les plus divers, pas plus que les doctrines dites du droit social, pour lesquelles le contenu de la notion de droit est ramené à l'utilité générale, au bien commun, à la solidarité, n'échappent au reproche d'imprécision et de variabilité.

Le contenu de la notion de Droit doit être invariable pour qu'elle soit efficace, et il doit être accepté par tous; un principe supérieur, immuable et universel s'impose à la conscience de tout homme. C'est la réalisation de l'harmonie sociale qui est le but poursuivi par le Droit. La notion de Droit doit donc avoir pour contenu le respect de la personnalité des individus considérés soit individuellement, soit collectivement.

Enfin quant à la *fonction* de la notion de Droit, il n'est pas à craindre que le Droit s'immobilise et gêne le mouvement

social comme le prétendent les partisans du courant dit « novateur » qui ne veulent pas reconnaître une notion de Droit qui serait faite d'un élément fixe. Le droit n'est pas un simple satellite du monde social. Il est soumis à un principe régulateur qui est la notion de Droit elle-même. Il n'appartient pas à l'Etat de donner la formule du bien commun.

Ces principes, que nous admettons, sont ceux de la doctrine dite métaphysique qui oppose aux fantaisies du législateur une barrière infranchissable constituée par le respect du libre développement de la personnalité, mais qui n'entrave en rien l'action du législateur sur le progrès social. Il en est de même pour l'action de la jurisprudence et de l'administration. La notion de solidarité sociale ne suffit pas à les maintenir dans de justes limites. Ils n'ont avec elle aucun cran d'arrêt.

Le défaut d'harmonie que nous avons relevé en notre matière et qui s'est traduit par la théorie de l'autonomie du Droit fiscal provient ainsi d'une fausse compréhension de l'origine, des caractères, du contenu et de la fonction de la notion de Droit. Que les juristes qui sont partisans de l'autonomie du Droit fiscal le veuillent ou non, ils ont sacrifié la notion métaphysique du droit. Ils se sont laissé aller à en faire un produit des consciences individuelles ou de la conscience sociale. Sous la pression des besoins, des tendances, ils ont admis comme nécessaires et justes des règles correspondant aux aspirations du moment et à l'idée qu'ils se faisaient de cette notion, acceptant ainsi de lui donner un caractère variable, inconsistent. Son contenu a été ramené par eux à l'utilité générale, au bien commun. Ils n'ont plus observé le respect de la personnalité des individus dans ce qu'il a de plus essentiel : l'existence de règles de droit logiques est sa sauvegarde. Il en a été de même de la personnalité des collectivités. Ils condamnent le droit à suivre irrémédiablement le monde social dans ses mouvements les plus désordonnés. Quel frein arrêtera le législateur, la jurisprudence et l'administration dans la voie dangereuse où ils se sont engagés ?

Le retour à la véritable conception d'une notion de Droit sainement entendue, telle que nous la présente la doctrine métaphysique du Droit peut seul régulariser l'action de l'élément expérimental qui détermine l'orientation des règles de droit fiscal.

Vu :

Le Doyen,

FERRON

Vu : *Le Président de la Thèse*

J. BONNECASE

Bordeaux, 21 mai 1931

Vu et permis d'imprimer :

Bordeaux, le 22 mai 1931

Le Recteur de l'Académie,

F. DUMAS

BIBLIOGRAPHIE

- Armilhon.** — *Des répercussions civiles des innovations fiscales* thèse, Paris, 1923.
- Binet.** — Dans : *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1896.
- Bonnecase** (Julien). — *Supplément au Traité théorique et pratique de Droit civil par Baudry-Lacantinerie*, Librairie Sirey, 5 vol. parus, 1924-1931 ; plus spécialement tome IV.
- *Précis de Pratique judiciaire et extra-judiciaire*. Librairie Sirey, 1927.
- *Humanisme, Clacissisme, Romantisme dans la vie du Droit*. Extrait de *la Revue générale du Droit*, E. de Boccard, édit., Paris 1930.
- *Cours de Droit civil professé à la Faculté de Droit de l'Université de Bordeaux*.
- Bonnefon.** — *Etude historique sur l'Impôt et l'Administration de l'Enregistrement depuis leurs origines les plus reculées jusqu'à nos jours*. Paris, 1882.
- Bosvieux.** — *Les nouvelles dispositions fiscales concernant les cessions d'actions et de parts d'intérêt représentatives d'apports en nature*. *Journal des Sociétés civiles et commerciales*, avril 1929, p. 194.
- Championnière et Rigaud.** — *Traité des droits d'Enregistrement*, 2^e éd., Paris 1851.
- Dalloz.** — Répertoire, v^o Enregistrement.
- Demante** (G.). — *Principes de l'Enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII* ; 3^e éd. 1878, 4^e éd., 2^e tirage, Paris 1897.
- Demasure.** — *Traité du régime fiscal des Sociétés et des établissements publics*, Paris 1884.
- Dublineau** (E.). — *Traité de l'Enregistrement*, 3^e édit., Paris, 1924.
- Ducrocq.** — *Cours de droit administratif*, 7^e édit. avec la collaboration de Barilleau, 1897-1905.
- Garnier.** — *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement*. Nouveau traité en forme de dictionnaire, 7^e édition 1890-92 et supplément 1903, 9^e édition, 3 vol. Paris, 1927.
- Geny.** — *Science et technique en Droit privé positif*, 4 vol. 1914-1924. Note au Sirey 1927, 3^e partie, p. 41.

- Guilhot** (Ch. et J.). — *Code de l'Enregistrement annoté*. Librairie des juris-classeurs. Editions Godde, 1928.
- Hémar** (J.). — *Nullité de Sociétés et Sociétés de fait*. Librairie Sirey 1912.
- Houpin et Bosvieux** — *Traité général théorique et pratique des Sociétés civiles et commerciales et des Associations*. 6^e édit. 1927-1928, 3 vol. in 8^o.
- Jéze** (Gaston). — *Science des Finances. Législation financière française*. Th. générale du Budget, 1922.
- Lacour et Bouteron**. — *Précis de Droit commercial*. 3^e édition et supplément 1929.
- Lalou** (H.). — *Droit fiscal contre Code civil*. Dalloz, hebdomadaire, 3 fév. 1927 chronique p. 9-12.
Note au Dalloz périodique 1928, 2-5.
- Lefebvre** (Francis) — *Des droits d'Enregistrement en matière de Société en droit français*. Thèse, Rennes, 1889.
- Locré**. — *Discours préliminaire sur le Code civil*, t. I, p. 308.
- Lyon Caen et Renault**. — *Traité de Droit commercial*, 4^e édition.
- Maguero**. — *Code annoté des lois sur l'Enregistrement*, 1897.
— *Traité alphabétique des droits d'Enregistrement, de timbre et d'hypothèque*, 2^e éd., 1909-1911 et supplément.
- Michoud**. — *La théorie de la Personnalité morale*, 2^e édition.
- Minot** (Léon). — *Les Principes du Droit fiscal en matière d'Enregistrement, timbre, sociétés, hypothèques, succession etc.* d'après la jurisprudence de la Cour de cassation et la doctrine. Paris, 1920
- Mongin** (Marcel). — *Etude sur la situation juridique des Sociétés dénuées de personnalité*. *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1890, p. 697 et suiv.
- Naquet**. — *Traité théorique et pratique des Droits d'Enregistrement*. 2^e éd., 1899
- Nast**. — *Le problème de la personnalité juridique*. *Revue critique*, 1910.
- Nouaille** (François). — *Etude des principales antinomies entre le Droit civil et le Droit fiscal*. Thèse, Toulouse, 1896. Librairie Rivière.
- Pic et Baratin**. — *Sociétés à responsabilité limitée*, 1927.
- Pilon** (E.). — *Principes et technique des Droits d'Enregistrement*, tome I. *Les Principes*, Paris, Libr. Dalloz, 1929.
- Planiol**. — *Traité élémentaire de Droit civil*, 9^e édit., 1922.
- Planiol et Ripert**. — *Traité pratique de Droit civil français*.
- Renard** (G.). — *Le Droit, la logique et le bon sens*. Paris, 1925.
- Richier** (Max). — *Etude de Droit fiscal sur la cession onéreuse de part d'intérêt*. Thèse Paris, 1912. Librairie Sirey.
- Saieilles**. — *Histoire des Sociétés en commandite*. *Annales de droit commercial*, 1897 et 1898.
- Thaller**. — *Traité élémentaire de Droit commercial*, 6^e édit. 1922, 7^e éd. 1925; éd. revues par M. Perceron.
- Thaller et Pic**. — *Traité de Droit commercial. Sociétés commerciales*,

tome I 1907, tome II 1911.

Thaller, Pic et Bouvier. — *Traité de Droit commercial. Sociétés commerciales*, tome III, 1924.

Toullier. — *Le droit civil français suivant l'ordre du Code Napoléon.*

Trasbot. — *Journal des Sociétés civiles et commerciales*, mars 1929.

Troplong. — *Revue de législation et de jurisprudence*, tome X, p. 147.

Trotabas. — *Essai sur le Droit fiscal. Revue de Science et de législation financière*, année 1928.

— Note au Dalloz 1925.3.25.

— *Les rapports du Droit fiscal et du Droit privé.* Dalloz hebdomadaire 1926, p. 29 sq.

— Note sous Conseil d'Etat, 7 janvier 1927. D. P. 1927,3,25.

— *Essai sur le Droit fiscal. Revue de Science et de législation financière*, année 1928.

— *La législation fiscale. Revue d'Economie Politique*, mai-juin 1929, p. 427.

Wahl (Albert). — *Traité de Droit fiscal.* Paris 2 vol. 1902-1906.

— *Traité du régime fiscal des Sociétés et des valeurs mobilières*, 2 vol. Paris, 1909.

— *Les cessions de parts sociales d'après la loi du 30 déc. 1928. Revue des Contributions et de l'Enregistrement.* Février 1929, p. 26 sq.

Revues et Recueils de Législation et de jurisprudence.

Instructions du Ministère des Finances (Inst.).

Instructions générales de l'Administration (I. G.).

Journal de l'Enregistrement (J. E.).

Journal des notaires et des avocats (J. N.).

Journal des Sociétés (J. S.).

Journal officiel (J. O.).

Recueil Dalloz hebdomadaire (D. H.).

Recueil Dalloz périodique (D. P.).

Recueil Sirey (S.).

Répertoire périodique de Garnier (R. P.).

Revue des Contributions et de l'Enregistrement (R. C. et E.).

Revue de l'Enregistrement (R. E.).

Revue critique de législation et de jurisprudence.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	7
CHAPITRE PREMIER	
LES ECOLES EN PRÉSENCE QUANT AUX RAPPORTS DU DROIT CIVIL ET DU DROIT FISCAL. EXPOSÉ DES DOCTRINES DE CES ECOLES. OBSERVATIONS CRITIQUES RELATIVES A LA DOCTRINE DE L'AUTONOMIE DU DROIT FISCAL	11
<i>Section première. — La méconnaissance par le droit fiscal des règles du droit commun à l'heure actuelle. Les causes de cette méconnaissance. La nouvelle Ecole de droit fiscal. Notre intention d'étudier les cessions de droits sociaux en fonction des rapports du droit civil et du droit fiscal</i>	11
<i>Section II. — Les théories opposées quant aux rapports du droit civil et du droit fiscal</i>	14
§ 1. Remarques relatives aux points sur lesquels l'accord existe entre les juristes. Dépendance du droit fiscal par rapport au droit commun jusqu'à nos jours. Existence de règles fiscales portant très gravement atteinte au droit commun à l'heure actuelle.....	14
§ 2. Exposé des doctrines en présence relatives aux rapports du Droit civil et du Droit fiscal.....	18
1. Caractéristiques de la doctrine dite « des Civilistes ».....	19
2. La doctrine du parti de « l'Autonomie du Droit fiscal ».....	22
<i>Section III. — Observations critiques relatives à la Doctrine de l'autonomie du Droit fiscal</i>	30
§ 1. Ancienneté des antinomies entre le droit civil et le droit fiscal..	30
§ 2. Caractère de nouveauté de la doctrine actuelle de l'Autonomie du Droit fiscal. Ses conditions de formation. Les véritables raisons de son éclosion; leur valeur.....	32
§ 3. Les dangers de l'Ecole de l'autonomie du Droit fiscal, et spécialement pour le droit civil et pour le droit fiscal lui-même.....	36
CHAPITRE II	
LES TARIFS DES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX. LEUR ÉVOLUTION DEPUIS LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII JUSQU'A NOS JOURS.....	42
CONSIDÉRATIONS SUR L'IMPORTANCE DE CE SECOND CHAPITRE.....	42
I. 1 ^{re} période. De l'an VII (1798) jusqu'en 1857.....	44
II. 2 ^e période. 1857-1895	47
III. 3 ^e période. 1895-1922	50
IV. 4 ^e période. 1922 à l'heure actuelle.....	54
CHAPITRE III	
LES PRINCIPES D'APPLICATION DES TARIFS DE FAVEUR AUXQUELS SONT SOUMISES LES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX ET LA NOTION DE PERSONNALITÉ MORALE	59

<i>Section I. — Motifs ayant présidé à l'établissement des tarifs de faveur auxquels sont soumises les cessions de droits sociaux. L'élaboration des principes d'application de ces tarifs et la notion de personnalité morale. Fondement juridique de ces principes.....</i>	60
§ 1. Les motifs ayant présidé à l'établissement des tarifs réduits des cessions de droits sociaux. Le but social poursuivi.....	60
§ 2. L'élaboration des principes d'application des tarifs réduits de cession de droits sociaux. Les textes. La jurisprudence. Le rôle que joue la notion de personnalité morale en notre matière.....	64
§ 3. Le fondement juridique de la théorie fiscale qui veut que les tarifs réduits de cession de droits sociaux ne soient appliqués que lorsque la Société possède la personnalité morale, les droits étant perçus selon la nature mobilière ou immobilière des biens transmis, dans le cas contraire.....	70
<i>Section II. — Importance de la notion de personnalité morale en notre matière. Accord du but social et des textes de loi relatifs aux droits réduits de cession de droits sociaux avec la doctrine de la personnalité morale réalité sociale.....</i>	79
§ 1. Importance de la notion de personnalité morale; les diverses théories émises à son sujet. Nécessité du respect de cette notion par les solutions du droit fiscal relatives aux cessions de droits sociaux	79
§ 2. Accord du but social et des textes de loi relatifs aux tarifs réduits de cession de droits sociaux avec la doctrine de la personnalité morale réalité sociale.....	90

CHAPITRE IV

EXAMEN DES RÈGLES FISCALES RELATIVES AUX CESSIONS DE DROITS SOCIAUX CONSIDÉRÉES EN PARTICULIER SOUS LE RAPPORT DE L'APPLICATION EN LA MATIÈRE DE LA NOTION DE PERSONNE MORALE, ET DES ATTEINTES DONT ELLE A ÉTÉ L'OBJET.....	100
<i>Section I. — Cessions pures et simples de droits sociaux</i>	101
§ 1. Cessions intervenant pendant l'existence de la Société.....	101
I. Application des règles fiscales aux cessions de droits sociaux dans les diverses sortes de Société, en général.....	101
II. Etude d'un cas particulier de cession. Cession de droits sociaux en tant qu'elle frappe des objets déterminés de l'actif social	117
III. Influence du moment où sont effectuées les cessions, sur les règles fiscales	123
1 ^o Cession effectuée avant la constitution définitive de la Société	123
2 ^o Cessions dans l'acte constitutif de la Société ou par acte passé le même jour.....	125
3 ^o Dispositions de l'art. 24 de la loi du 30 décembre 1928..	127
§ 2. Cessions intervenant postérieurement à la dissolution de la Société	131
I. Cessions de droits sociaux pendant la période de liquidation de la Société.....	132
II. Cessions postérieures à la liquidation de la Société, ou lorsqu'il n'y a pas de liquidation.....	134
<i>Section II. — Cessions de droits sociaux affectées d'une modalité : terme suspensif, condition suspensive.....</i>	141
§ 1. Cessions sous terme suspensif.....	142
§ 2. Cessions sous condition suspensive.....	146

I. Exemples de mutations sous condition suspensive; droits et principes auxquels elles sont soumises.....	147
II. Cessions obligatoires et cessions facultatives, sous condition suspensive de droits sociaux.....	150
1° Généralités	150
2° Cessions obligatoires	152
3° Cessions facultatives	159
§ 3. Remarques sur les atteintes portées à la notion de personnalité morale des sociétés par les règles du droit fiscal de mutation sous condition suspensive et sous terme suspensif.....	162
CONCLUSION	167
BIBLIOGRAPHIE	173

